

VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ
BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ
ÚSTAV EKONOMIKY

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT
INSTITUTE OF ECONOMICS

ASPEKTY ÚČETNÍHO AUDITU V EU A ČR A JEJICH DOPADY NA FIRMY

ACCOUNTING AUDIT ASPECTS FROM THE VIEW OF EU AND CR WITH THE INFLUENCE
IN THE FIRMS

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. PETR MARTINŮ

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

Ing. HELENA HANUŠOVÁ, CSc.

BRNO 2007

LICENČNÍ SMLOUVA

POSKYTOVANÁ K VÝKONU PRÁVA UŽÍT ŠKOLNÍ DÍLO

uzavřená mezi smluvními stranami:

1. Pan/paní

Jméno a příjmení: Petr Martinů
Bytem: Všemina 97, 763 15
Narozen/a (datum a místo): 12. 7. 1982 ve Zlíně

(dále jen „autor“)

a

2. Vysoké učení technické v Brně

Fakulta Podnikatelská
se sídlem Kolejní 2906/4, 612 00 Brno
jejímž jménem jedná na základě písemného pověření děkanem fakulty:
Doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D., ředitelka Ústavu ekonomiky
(dále jen „nabyvatel“)

Čl. 1

Specifikace školního díla

1. Předmětem této smlouvy je vysokoškolská kvalifikační práce (VŠKP):

- ☐ disertační práce
- ☒ diplomová práce
- ☐ bakalářská práce
- ☐ jiná práce, jejíž druh je specifikován jako

.....
(dále jen VŠKP nebo dílo)

Název VŠKP: Aspekty účetního auditu v EU a ČR a jejich dopady
na firmy

Vedoucí/ školitel VŠKP: Ing. Helena Hanušová, CSc.

Ústav: Ekonomiky

Datum obhajoby VŠKP: Červen 2007

VŠKP odevzdal autor nabyvateli v*:

☒ tištěné formě – počet exemplářů 1

☒ elektronické formě – počet exemplářů 1

* hodící se zaškrtněte

2. Autor prohlašuje, že vytvořil samostatnou vlastní tvůrčí činností dílo shora popsané a specifikované. Autor dále prohlašuje, že při zpracovávání díla se sám nedostal do rozporu s autorským zákonem a předpisy souvisejícími a že je dílo dílem původním.
3. Dílo je chráněno jako dílo dle autorského zákona v platném znění.
4. Autor potvrzuje, že listinná a elektronická verze díla je identická.

Článek 2

Udělení licenčního oprávnění

1. Autor touto smlouvou poskytuje nabyvateli oprávnění (licenci) k výkonu práva uvedené dílo nevýdělečně užít, archivovat a zpřístupnit ke studijním, výukovým a výzkumným účelům včetně pořizování výpisů, opisů a rozmnoženin.
2. Licence je poskytována celosvětově, pro celou dobu trvání autorských a majetkových práv k dílu.
3. Autor souhlasí se zveřejněním díla v databázi přístupné v mezinárodní síti
 - ☐ ihned po uzavření této smlouvy
 - ☐ 1 rok po uzavření této smlouvy
 - ☒ 3 roky po uzavření této smlouvy
 - ☐ 5 let po uzavření této smlouvy
 - ☐ 10 let po uzavření této smlouvy(z důvodu utajení v něm obsažených informací)
4. Nevýdělečné zveřejňování díla nabyvatelem v souladu s ustanovením § 47b zákona č. 111/ 1998 Sb., v platném znění, nevyžaduje licenci a nabyvatel je k němu povinen a oprávněn ze zákona.

Článek 3

Závěrečná ustanovení

1. Smlouva je sepsána ve třech vyhotoveních s platností originálu, přičemž po jednom vyhotovení obdrží autor a nabyvatel, další vyhotovení je vloženo do VŠKP.
2. Vztahy mezi smluvními stranami vzniklé a neupravené touto smlouvou se řídí autorským zákonem, občanským zákoníkem, vysokoškolským zákonem, zákonem o archivnictví, v platném znění a popř. dalšími právními předpisy.
3. Licenční smlouva byla uzavřena na základě svobodné a pravé vůle smluvních stran, s plným porozuměním jejímu textu i důsledkům, nikoliv v tísní a za nápadně nevýhodných podmínek.
4. Licenční smlouva nabývá platnosti a účinnosti dnem jejího podpisu oběma smluvními stranami.

V Brně dne:

.....
Doc. Ing. Alena Kocmanová, Ph.D.
Nabyvatel

.....
Bc. Petr Martinů
Autor

Anotace

Diplomová práce shrnuje hlavní principy provádění účetního auditu v České republice v kontextu Evropské unie. Vysvětluje postavení a roli auditorů ve společnosti, obecné požadavky na účetní audit, jak jsou kontrolovány a plněny a obsahuje vhodná doporučení pro české auditory.

Annotation

This master's work summarises main implementation principles of accounting audit in the Czech Republic with context of European Union. Work explains status and role of auditors in society, general demands on accounting audit, the way of their control and fulfilling. Also contains suitable recommendations for Czech auditors.

Klíčová slova

Účetnictví, audit, finanční výkaznictví, mezinárodní auditorské standardy, nezávislost auditora

Key words

Accounting, audit, financial reporting, International standards on auditing, auditor's independence

Bibliografická citace mé práce:

MARTINŮ, P. *Aspekty účetního auditu v EU a ČR a jejich dopady na firmy*. Brno: Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, 2007. 80 s. Vedoucí diplomové práce Ing. Helena Hanušová, CSc.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní, zpracoval jsem ji samostatně a pod vedením vedoucí práce. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, a že jsem v práci neporušil autorská práva (ve smyslu zákona č. 121/2000 Sb. o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně, dne 20. května 2007

.....

Podpis

Poděkování

Na tomto místě bych rád poděkoval ing. Heleně Hanušové CSc. za ochotu, věnovaný čas a odborné vedení při zpracování této diplomové práce a společnosti Opravil a spol., společnost auditorů a daňových poradců, s.r.o., za možnost nahlédnout do auditorské praxe, a tak se blíže seznámit s auditorskou profesí a samotným postupem při výkonu auditorské činnosti.

OBSAH

Úvod	9
1 Vymezení auditorské činnosti a profese auditora	11
1.1 Definice auditu.....	11
1.2 Historie auditorské profese	11
1.2.1 Historie auditu v ČR	14
1.3 Podstata a funkce auditu	14
1.4 Druhy auditu	16
1.4.1 Externí (vnější) audit	16
1.4.2 Interní (vnitřní) audit	17
1.4.3 Ostatní druhy.....	17
1.5 Etický kodex a nezávislost auditora.....	18
1.6 Základní principy provádění auditu	20
1.7 Zpráva auditora	23
1.7.1 Vzor zprávy auditora	27
2 Charakteristika společnosti Opravil a spol., společnost auditorů a daňových poradců, s. r. o.....	30
2.1 Charakteristika společnosti	30
2.2 Předmět činnosti	30
2.3 Způsob práce při poskytování auditorských služeb	31
2.4 Klienti společnosti	32
3 Aspekty účetního auditu.....	34
3.1 Účetní audit v České republice	34
3.1.1 Auditor a auditorská společnost.....	37
3.1.2 Komora auditorů ČR.....	40
3.1.3 Auditorské služby	43
3.2 Účetní audit v Německu	44
3.3 Účetní audit v USA.....	47

3.3.1	PricewaterhouseCoopers.....	49
3.3.2	Deloitte.....	50
3.3.3	Ernst & Young	50
3.3.4	KPMG	51
3.4	Trh auditorských služeb v Evropě	52
3.5	Harmonizace účetních systémů	53
3.5.1	Harmonizace v rámci Evropské unie	53
3.5.2	Celosvětová harmonizace	53
3.5.3	Účetní systémy a jejich rozdíly	55
3.6	Dohled nad auditorskou profesí	58
4	Šance a rizika pro české auditory v EU	62
4.1	Doporučení pro stát.....	64
4.2	Doporučení pro auditorské společnosti.....	68
4.3	Doporučení pro neauditované společnosti	71
	Závěr	73
	Seznam použité literatury	76
	Seznam použitých zkratk	78
	Seznam tabulek	79
	Seznam příloh.....	79
	Přílohy	80

Úvod

Vznik auditorské profese způsobil hospodářský a technický rozvoj v polovině devatenáctého století a vznik nové právní formy podnikání – akciové společnosti, kde došlo k odtržení investorů od managementu, což vyvolalo potřebu ochrany vloženého kapitálu vlastníků. Globální podobu získal audit po velké světové krizi třicátých let dvacátého století v ekonomicky vyspělých zemích s cílem snížit rizika obchodů s akciemi na burzách.

Auditoři ověřují, zda účetní závěrky věrně a pravdivě zobrazují majetek a závazky společnosti. Ověřené účetní výkazy mají být spolehlivým zdrojem informací pro rozhodování všech uživatelů účetních informací, ať už se jedná o současné i potenciální investory, banky, obchodní partnery či řadu dalších zájemců. Z toho lze určit základní obecný cíl auditu, kterým je zabezpečení věrohodnosti účetních informací.

V Česku bývalo účetnictví tradičně pokládáno za jeden z nejnudnějších oborů lidské činnosti. V době, kdy se zdálo, že začíná svítat na lepší časy, utrpěla reputace účetních závěrek obchodních společností - kvůli nechvalně známým skandálům nejen ve Spojených státech - další výraznou ránu. Stejným způsobem byla pošramocena i reputace účetních, kteří tyto účetní závěrky sestavovali, představenstev, která je podepisovala, a auditorů, kteří je ověřovali. Paradoxně tím však vzrostl zájem o účetnictví a účetní profesi. Důvěryhodnost dosažených výsledků a prezentované finanční pozice jsou ohroženy jak v USA, tak v Evropské unii.

Zákonodárcům, statutárním orgánům společností, účetním i auditorům nezbyvá nic jiného než hledat opatření, která by přispěla k obnovení důvěry veřejnosti v informace, které jí jsou předkládány. Potěšitelné na tom stavu je snad pouze fakt, že se odborná i laická veřejnost začala o tyto otázky, kterým v minulosti věnovala pramálo pozornosti, podrobně zajímat, a profese kvalifikovaných účetních a auditorů tím bezesporu získala na atraktivnosti a přitažlivosti.

Česká republika naplňuje v této oblasti všechny platné směrnice EU, ale tyto normy dnes skutečně představují podmínku nutnou, nikoliv však postačující. V právní oblasti nás čeká řada úkolů, a nejde zdaleka pouze o regulaci auditorů, ale o vnesení kontrolních prvků do celého řetězce, na jehož konci stojí informace o finančním stavu a výsledku hospodaření podniku, kterým je veřejnost ochotna věřit a na jejichž základě je připravena činit svá ekonomická a investiční rozhodnutí.

Význam auditu stále stoupá. Problematiku účetního auditu považuji v současném globálním světě za velice aktuální, neboť v silně konkurenčním prostředí firmy nutně potřebují zvýšit věrohodnost svých účetních výkazů, a být tak úspěšní při získávání nových tuzemských a zahraničních investorů, výrobních zakázek či bankovních úvěrů.

Z těchto důvodů jsem si zvolil i téma své diplomové práce. Tato práce by měla shrnovat základní informace o účetním auditu, auditorech a měla by sloužit k získání orientace v této oblasti. Také by měla vysvětlit, jak se účetní audit provádí, jakých firem se bezprostředně týká a jaké požadavky jsou kladeny na auditory i na auditované firmy.

1 Vymezení auditorské činnosti a profese auditora

1.1 Definice auditu

Pojem audit byl v průběhu let definován značným počtem institucí i jednotlivců. Obecně lze definovat audit jako „způsob, kterým je jedna osoba ujištěna druhou o kvalitě, podmínkách nebo stavu předmětné věci, kterou druhá osoba zkoumala. Potřeba takového auditu vzniká, protože první osoba má pochybnosti nebo si není jista kvalitou, podmínkami nebo stavem předmětné věci a sama není schopna se těchto pochybností či nejistoty zbavit“.¹

Výbor americké účetní asociace pro základní pojmy auditu sestavil definici, která je nejen stručná, ale i dostatečně výstižná, aby obsáhla stále stoupající rozsah auditorských služeb, které poskytují auditoři ve Spojených Státech. „Audit je systematický proces objektivního získávání a vyhodnocování důkazů, týkajících se informací o ekonomických činnostech a událostech, s cílem zjistit míru souladu mezi těmito informacemi a stanovenými kritérii a sdělit výsledky zainteresovaným zájemcům“.²

Definice auditu podle mezinárodních auditorských standardů „cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda je účetní závěrka sestavena ve všech významných ohledech v souladu s používaným rámcem finančního výkaznictví“.³

1.2 Historie auditorské profese

Ověřování záznamů o ekonomické aktivitě je dokumentováno již v dávných dobách. Je známo, že už staří Egypťané vyžadovali, aby o daňových příjmech referovali dva nezávislí úředníci. Římané zase ve třetím století před naším letopočtem mívali ve zvyku

1 Zdroj: Lee T.A., The nature, scope and qualities of auditing.

2 Zdroj: Výbor americké účetní asociace

3 Zdroj: Mezinárodní auditorská směrnice ISA 200

určovat tzv. kvestory, kteří kontrolovali evidenci (účetnictví) ve všech provinciích. Odtud audit odvozen z latinského slova audire – poslouchat, protože kvestoři byli povinni „účtovat“ před shromážděním posluchačů.

Potřebu auditorské činnosti v dnešním slova smyslu způsobily závažné technické, ekonomické a společenské změny na počátku devatenáctého století označovány pojmem průmyslová revoluce. Ke vzniku auditorské profese přispěly tedy především následující faktory:

- hospodářský a technický rozvoj
- vyšší investiční náročnost
- potřeba koncentrace kapitálu
- vznik nové právní formy podnikání – akciové společnosti¹
- potřeba zvláštní formy ochrany vlastníků.

Kolébkou auditu byla Velká Británie, v té době jedna z nejvyspělejších zemí Evropy. Zde nacházíme první ustanovení o „auditech“ v zákonu o akciových společnostech z roku 1844, tzv. Companies Act 1844[2]. Jde o zákon, který stanovil, že jeden nebo více akcionářů prověřuje bilance společnosti, za jejíž sestavení je odpovědný ředitel společnosti. Akcionáři tak získali právo kontrolovat účetní knihy a výkazy společnosti. Měli právo klást otázky úředníkům, managementu a zaměstnancům společnosti. Rozvaha a doprovodná zpráva akcionáře byly zakládány v „Registru akciových společností“ a kopie byly zasílány všem akcionářům.

Vyjádření názoru na sestavené účetní výkazy bylo v tomto zákoně charakterizováno pojmy pravdivé a bezchybné (truth and correctness). Důraz byl kladen na odhalení chyb, nesprávností, popřípadě zpronevěr, které mohly ovlivnit majetek společnosti. Tento přístup nalezení a odstranění všech chyb byl uznáván až do roku 1948. Pojetí Companies Act z roku 1948 je uplatňováno prakticky do dnešní doby. Poprvé zde byl použit názor, že účetní výkazy dávají pravdivý a věrný obraz (true and fair view). Princip věrného a pravdivého zobrazení je zdůrazněn jako základní definice dodnes.

¹ první akciová společnost byla založena v roce 1602 (Východoindická společnost), tedy mnohem dříve než je datována průmyslová revoluce

Obecný princip pravdivého a věrného zobrazení je přijímán ve všech národních úpravách. Vzhledem k různým výchozím podmínkám v jednotlivých zemích je však jeho aplikace rozdílná.

V podmínkách zvykového práva (Anglie, USA) se k naplnění principu požaduje respektování obecně uznávaných účetních principů (Generally Accepted Accounting Principles - GAAP). Rozdíly však pochopitelně existují i mezi jednotlivými zeměmi, kde je zvykové právo běžně aplikováno. [3]

V kontinentální Evropě (Německo, Francie, ale samozřejmě i Česká republika), v podmínkách tradičního obchodního zákonodárství se pro dodržení principu požaduje respektování vyhlášených právních norem. Úlohou auditorů v tomto případě je pak posoudit účetní závěrky i z hlediska platných právních norem. Výše uvedená "nadřazenost" principu pravdivého a věrného zobrazení se v podmínkách kontinentálního práva neuplatňuje, neboť zde tento princip předpokládá dodržování příslušných legislativních ustanovení.

Shodně s ekonomickým a hospodářským vývojem se postupně rozvíjí auditorská profese v jednotlivých zemích. V USA byla první právní úprava auditu publikována v roce 1917 v bulletinu Federální rezervy označené jako „Memorandum o auditech rozvahy“, sestaveném na žádost Federální komise pro obchod. Jeho cílem byla podpora jednotného účetního systému. Významným mezníkem pro rozvoj auditu byl rok 1929, kdy došlo ke krachu na newyorské burze. Jako jedna z příčin finančních skandálů byla označována i nevěrohodnost předkládaných účetních výkazů. Proto v roce 1934 byla pověřena komise pro burzovní dohled Security and Exchange Commission (SEC), jako nejvyšší burzovní instituce USA. Ta stanovila účetní zásady, metody a formy sestavování účetních výkazů pro ty společnosti, jejichž akcie jsou registrovány na newyorské burze.

Americký institut certifikovaných veřejných účetních – American Institut of The Certified Public Accountants (AICPA) vytvořil ve stejné době Výbor pro auditorské

postupy – Committee of Auditing Procedures (CAP), který má za úkol vydávat auditorské postupy ve formě vyhlášek. [2]

1.2.1 Historie auditu v ČR

Historie auditorské profese v České republice je velmi krátká ve srovnání s jinými státy. Počátek současného auditu se datuje rokem 1989, kdy byla vydána vyhláška MF č. 63/1989 Sb. o ověřovateli (auditorech) a jejich činnosti. Tato právní norma určená především pro ověřování účetních závěrek podniků se zahraniční majetkovou účastí byla nahrazena zákonem č. 524/1992 Sb. o auditorech a Komoře auditorů České republiky. Tímto zákonem byly položeny základy současnému auditu a definovány základní pojmy a pravidla. Současně byla definována Komora auditorů České republiky jako samosprávná profesní organizace sdružující auditory, regulující jejich činnost včetně povolování vstupu do profese a zastupující jejich zájmy. Tento zákon vytvořil předpoklady pro to, aby auditorská profese byla na srovnatelné úrovni se zahraničím a výsledky práce českých auditorů všeobecně respektované. [4]

K 1. lednu 2001 vstoupil v platnost nový zákon č. 254/2000 Sb., o auditorech, který byl po několika novelách v roce 2004 plně harmonizován s právem Evropské unie upravující postavení a činnost auditorů. V roce 2004 bylo zároveň rozhodnuto o nahrazení původních směrnic KAČR mezinárodními auditorskými standardy (ISA).

Komora auditorů vznikla v roce 1993. Za tuto dobu své činnosti vykonala KA ČR mnoho pro rozvoj auditorské profese ve všech oblastech, zejména však v oblasti zkouškové, tvorby auditorských směrnic, navazování kontaktů se zahraničím a dalších.

1.3 Podstata a funkce auditu

Smyslem a účelem auditu je ověřit, zda účetní závěrka a výroční zpráva podává věrný a poctivý obraz o majetku, závazcích, vlastním kapitálu, výnosech, nákladech, výsledku

hospodaření a finanční situaci účetní jednotky. Auditor rovněž ověřuje, zda účetnictví, podle kterého byla účetní závěrka sestavena, je úplné, průkazné a správné. Auditor tedy plní roli ověřovatele údajů, které jsou firmou prezentovány externím uživatelům účetních informací, tedy především akcionářům, zaměstnancům firmy, finančním institucím, věřitelům, investorům a dalším.

Audit je tedy určitou formou kontroly zaměřené na oblast hospodaření. Tato činnost je stejně stará jako hospodářská činnost lidské společnosti. Přesto audit v podobě jak ho známe a chápeme dnes se objevil poměrně nedávno – v druhé polovině 19. století ve Velké Británii.

Hlavní funkcí auditu bylo a je zvyšovat důvěryhodnost účetních výkazů. Auditor u účetní jednotky ověřuje:

- zda údaje v účetní závěrce, konsolidované účetní závěrce a ve výroční zprávě věrně zobrazují stav majetku a závazků, rozdíl majetku a závazků, finanční situaci a výsledky hospodaření,
- zda účetnictví je vedeno úplně, průkazným způsobem a správně.

Názor auditora však neznamená potvrzení absolutní správnosti účetních výkazů. Auditor na ně vyjadřuje pouze svůj odborný, vysoce kvalifikovaný názor. Neznamená to tedy, že auditované výkazy nemohou obsahovat žádné nesprávnosti. Ve většině případů není v silách auditora ověřit všechny operace, které se uskutečnily během sledovaného období. Měl by však být schopen zjistit významné nesprávnosti (způsobené chybami nebo podvodem).

Auditor se ve svém výroku obsahujícím názor na účetní výkazy nevyjadřuje k úrovni hospodaření a řízení podniku. Neposuzuje ani budoucí životaschopnost účetní jednotky, i když ověření předpokladu trvání podniku ho k takovému úsudku přivádí. Jeho úkolem je posoudit, zda úroveň a výsledky hospodaření jsou v účetních výkazech věrně a poctivě zobrazeny. Na samotných uživatelích účetních výkazů pak je, aby si

z vykazovaných údajů vyvodili svůj vlastní závěr. Prakticky to znamená, že i v případě, kdy podnik hospodařil špatně a kdy z účetních výkazů je jeho obtížná finanční a majetková situace patrná, může auditor přijmout výrok bez výhrad. Účetní závěrka totiž v tomto případě věrně a poctivě zobrazuje reálnou situaci podniku.

S rozvojem hospodářských systémů, se zvyšováním jejich složitosti a vzájemné provázanosti se postupně rozšiřoval okruh zájemců o zprávu auditora. Kromě vlastníků (nejčastěji akcionářů) se jimi stali rovněž investoři, obchodní partneři, věřitelé, zaměstnanci, stát, burzy i veřejnost. Auditor tak naplňuje své poslání nejen ve vztahu k vlastníkům, ale i k dalším subjektům zajímajícím se o účetní výkazy a o zprávu auditora. Vztah k vlastníkům zůstává ovšem nadále nejvýznamnější. [4]

1.4 Druhy auditu

Vlastní proces provádění auditu (auditování) může být zaměřen na různé oblasti lidské činnosti. V závislosti na tom rozeznáváme různé druhy auditu, z nichž uvádím ty nejznámější.

1.4.1 Externí (vnější) audit

Externí audit je někdy také nazýván auditem účetních výkazů. Je zaměřen na individuální a konsolidované účetní výkazy. Provádí ho zpravidla na objednávku vlastníků podniku nezávislý externí auditor. Tím může být buď jednotlivec (fyzická osoba) nebo auditorská společnost, poskytující služby prostřednictvím svých zaměstnanců – auditorů. Statutární (zákonný) audit tvoří jeden z důležitých prvků ochrany vlastnických práv. Tímto druhem auditu se budu zabývat v mé diplomové práci.

1.4.2 Interní (vnitřní) audit

Interní audit se zabývá zkoumáním ekonomických procesů a jevů uvnitř podniku, jak ostatně vyplývá z jeho názvu. Provádí ho interní auditor, který může, ale nemusí být pracovníkem podniku, v němž jako vnitřní auditor působí. U velkých podniků to může být dokonce specializované pracoviště s několika zaměstnanci nebo specializovaná firma, která je k podniku ve smluvním vztahu. Ve srovnání s externím auditem je interní audit poměrně mladou disciplínou. Ve světě se začal uplatňovat na přelomu 30. a 40. let minulého století, nejprve v oblasti bankovníctví a pojišťovnictví, později se rozšířil i do průmyslových a obchodních podniků.

Z vymezení vnitřního a vnějšího auditu je zřejmé, že oba mají určité společné rysy, ale také odlišnosti. Hlavní rozdíl je v cílech obou typů auditu. Cílem vnějšího auditu je vyjádřit názor na účetní výkazy, zatímco vnitřní audit má napomáhat pracovníkům podniku efektivně plnit jejich úkoly. Další rozdíl je také v rozsahu obou druhů auditu. Vnější audit se zaměřuje především na účetní výkazy, předmětem vnitřního auditu jsou principiálně všechny činnosti podniku. Společným rysem jsou používané metody a techniky.

V průběhu své krátké historie se pojem auditu jako specifické kontrolní činnosti rozšířil i do dalších oblastí. Můžeme se proto setkat např. s ekologickým auditem nebo auditem kvality. [3]

1.4.3 Ostatní druhy

Mezi ostatní druhy auditu patří především audit jakosti, ekologický a počítačový audit. Audit jakosti prověřuje především kvalitu výkonů poskytovaných podnikem. Ekologický audit představuje soustavné, dokumentované a objektivní vyhodnocování řídicího systému podniku a kontrolu procesů, které mohou mít dopad na životní prostředí. Počítačový audit je důsledkem rozvoje informačních technologií a využívání

výpočetní techniky při zpracování informací. Spolehlivost informačních systémů a jejich kontrola je pro interní i externí auditory stále významnější.¹

1.5 Etický kodex a nezávislost auditora

Pozornost věnovaná veřejností profesi auditorů nastoluje v posledních letech a měsících stále znovu význam etiky v činnosti auditorů a důležitost jejich etického chování. Na tuto skutečnost pamatuje ve svém prvním odstavci i §14 zákona č. 254/2000 Sb. o auditorech, který stanoví, že „Auditor je povinen při poskytování auditorských služeb jednat čestně a svědomitě, dodržovat auditorské směrnice a profesní předpisy, zejména etický kodex“. Skutečnost, že dodržování etického kodexu je uvedeno hned v úvodním ustanovení, které se zabývá právy a povinnostmi auditorů a auditorských společností, jen podtrhuje význam, který by etika a dodržování etického kodexu měly sehrávat v každodenní práci auditora.

Vzhledem k tomu, že ve světě je organizována řada nezávislých profesí, je logické, že příslušné profese si určily a schválily jednotné zásady etického chování, které jsou akceptovány i národními úpravami. Lze tedy konstatovat, že v podstatě na celém světě se řídí všechny nezávislé profese vcelku jednotnými zásadami etického chování. Nejinak je tomu v případě auditorů registrovaných Komorou auditorů České republiky. Již v roce 2005 byly Komorou auditorů ČR převzaty zpřísněné zásady Etického kodexu IFAC (Mezinárodní federace účetních a auditorů se sídlem v New Yorku - kde je KAČR již řadu let členem). I do této doby se profese auditorů řídila základními zásadami etického kodexu vydaného tímto mezinárodním orgánem. Tento kodex stanoví, že cílem profese auditorů a účetních znalců je pracovat podle co nejvyšších měřítek profesionality, dosahovat co nejvyšších hodnot výkonnosti a celkově plnit požadavky veřejného zájmu. Tyto cíle vyžadují plnění čtyř základních potřeb:

1 KOVANICOVÁ, D. Finační účetnictví světový koncept. 3 aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2002. ISBN 80-7273-062-2.

- Věrohodnost: existuje celospolečenská potřeba zajistit věrohodnost informací a věrohodnost informačních systémů
- Profesionalita: je zapotřebí jedinců, které mohou klienti, zaměstnavatelé a jiné zainteresované strany jednoznačně identifikovat jako profesionály v oboru účetnictví
- Kvalita služeb: jde o jistotu, že všechny služby auditorů/účetních zalců jsou poskytovány podle nejvyšších standardů
- Důvěra: uživatelé služeb auditorů/účetních zalců musí mít všechny důvody věřit, že existuje rámec profesionální etiky, kterým se auditori/účetní znalci při poskytování svých služeb řídí

Vedle již zmíněného veřejného zájmu je nutnou podmínkou, aby byly splněny výše uvedené 4 základní potřeby i nezávislost auditora. Jedině při respektování této okolnosti může dojít k dosažení očekávaných čtyř cílů.

Je to současně nejchoulostivější oblast celého etického kodexu auditora, a to spolu s bezúhonností a objektivitou. Bezúhonnost zde znamená nejen poctivost, ale také čestné jednání a pravdivost. Podle zásady objektivit musí všichni auditori a účetní znalci být čestní, intelektuálně poctiví a bez konfliktu zájmů.

O tom, že odpovědnost auditora nesměruje pouze vůči klientovi, ale že má i širší odpovědnost ve vztahu k veřejnosti, existuje celá řada praktických příkladů z posledních měsíců. Důvěra veřejnosti v činnost auditora i celkové uznání auditorské profese širokou veřejností jsou možné jen za předpokladu, že pro auditory se stane důvěra veřejnosti prvořadá a auditori budou kromě vysoké odbornosti dodržovat i etické zásady. Současný etický kodex směřuje obecně etické požadavky do několika oblastí, mezi něž patří zachování etických pravidel při veškeré činnosti, objektivita auditora a řádná péče při výkonu činnosti, dále odborná kvalifikace auditora a její udržování, dodržování práva a auditorských směrnic, mlčenlivost auditora o věcech zjištěných při

výkonu činnosti, nezávislost auditora, omezení v dalších činnostech auditora, způsob propagace a získávání klientů, vztahy k ostatním auditorům a odměna za práci auditora.

Zvláštní pozornost je v poslední době věnována zejména nezávislosti auditora a současně platný etický kodex KAČR vymezuje situace, kdy může dojít k ohrožení nezávislosti auditora. Mezi takové situace patří například významná závislost na klientovi daná např. existencí pohledávky vůči klientovi, přijetím půjčky od klienta, vlivem ve společnosti klienta, zastáváním řídicí funkce ve společnosti klienta v období poskytování služeb nebo v období bezprostředně předcházejícím, zájmem auditora na poskytování jiných odborných služeb, osobními a příbuzenskými vztahy mezi auditorem a členy orgánů klienta, vysokým podílem příjmů od jednoho klienta v poměru k celkovým příjmům, podmíněností výše odměny za služby výsledkem provedení služeb, přijetím zboží nebo služby od klienta bezplatně nebo za nápadně nízkou cenu. [4], [6]

Komora auditorů České republiky jako člen Mezinárodní federace účetních IFAC má zájem na jejím poslání v podobě celosvětového rozvoje a zdokonalování profese auditorů na základě harmonizovaných standardů, které umožní poskytování vysoce kvalitních služeb ve veřejném zájmu. Etický kodex IFAC by měl sloužit jako základ pro určení etických požadavků (etického kodexu, detailních pravidel, směrnic, standardů, apod.) pro auditory v každé jednotlivé zemi. Kodex stanoví, že cílem profese auditorů je pracovat podle co nejvyšších měřítek profesionality, poskytovat kvalitní služby a respektovat požadavky veřejného zájmu.

1.6 Základní principy provádění auditu

Základní principy, kterými se řídí provádění auditu, vychází ze společného základu, jímž jsou mezinárodní auditorské standardy. V systému odborných auditorských standardů představují nejvyšší úroveň v jejich hierarchické struktuře. Stanovují nejobecnější normy, které by auditři měli při své práci dodržovat.

Auditorské postupy jsou již desítky let regulovány tzv. profesními standardy, tedy pravidly, jak má být audit vykonán. Jedná se o taková pravidla, která například upravují postupy při vyhodnocování rizik, plánování auditu, provádění jednotlivých testů spolehlivosti vnitřních kontrol i testů souladu názoru auditora a zůstatku na účtech (tzv. testy věcné správnosti), komunikaci auditora s účetní jednotkou, dále jde o postupy související s rizikem podvodu, pravidla pro ukončení auditu a vydání auditorské zprávy atp. Přestože základní rámec je v zásadě stále stejný, v jednotlivostech a mnohdy i v dílčím přístupu (například v současné době zvýšená orientace na analýzu veškerých rizik souvisejících s podnikáním) se i auditorské standardy vyvíjejí a harmonizují. V České republice byly z těchto důvodů zrušeny původní auditorské směrnice a nahrazeny Mezinárodními auditorskými standardy (ISA). Jedná se o další krok k tomu, aby českým auditorům věřil i zahraniční investor.

Auditorské standardy jsou profesní předpisy, které upravují postupy auditorů při poskytování auditorských služeb, jež jsou definovány zákonem o auditorech. Tento zákon ustavuje profesi auditora jako samosprávnou profesi, která nese i odpovědnost za tvorbu profesních standardů. Jelikož však auditoři nepůsobí v izolovaném prostředí, samozřejmě se do jejich práce promítá mezinárodní vývoj. Stejně tak jako se v praxi čím dále tím více prosazují mezinárodní účetní standardy, jejichž aplikace zajišťuje porovnatelnost údajů vykazovaných jednotlivými podniky, stejně tak je třeba zajistit i srovnatelné ověřování těchto údajů. Logickým výsledkem tohoto vývoje proto je i vytváření celosvětově uznávaných pravidel pro audit účetních závěrek i ostatní ověřovací služby. Těmito pravidly jsou mezinárodní auditorské standardy, které vydává Mezinárodní federace účetních IFAC.

Mezinárodní auditorské standardy (ISA) se staly od 1.1.2006 i základními profesními standardy Komory auditorů České republiky. O jejich přijetí bylo rozhodnuto již na podzim roku 2003 a následující období pak bylo věnováno přípravě na jejich aplikaci. Prováděla se také analýza dopadů jejich plné aplikace v našem právním prostředí. Výsledkem tohoto procesu bylo vytvoření aplikačních doložek, které upřesňují uplatnění některých standardů ve vazbě na specifické požadavky naší legislativy.

Mezinárodní auditorské standardy se člení do těchto skupin:

- Mezinárodní standardy pro řízení kvality,
- Mezinárodní standardy pro audity a prověrky historických finančních informací (ISA) a pokyny pro praxi,
- Mezinárodní standardy pro jiné ověřovací zakázky než audit a prověrka historických finančních informací,
- Mezinárodní standardy pro související služby.

Nejpočetnější skupinu standardů tvoří standardy pro audit účetní závěrky, jejichž principy je však možné uplatňovat i při ověřování dalších skutečností.

Cílem auditu účetní závěrky je umožnit auditorovi vyjádřit názor, zda je účetní závěrka sestavena v souladu s deklarovaným rámcem účetního výkaznictví. Auditor tedy při auditu posuzuje především účetní závěrku tj. finanční informace, které o sobě prezentuje účetní jednotka. Jeho zpráva, ve které je formulován názor auditora na účetní závěrku, je pak určena všem potenciálním uživatelům účetní závěrky. Zákon o účetnictví ukládá účetním jednotkám povinnost zveřejňovat účetní závěrku, vybrané subjekty pak mají za povinnost nechat svou účetní závěrku před jejím zveřejněním ověřit auditorem.

Účetní jednotka ve své účetní závěrce prezentuje nejen informace o tom, jak hospodařila v účetním období, ale i informace o tom, jaký majetek účetní jednotka ke dni sestavení účetní závěrky vlastní (jaká jsou její aktiva), jaký je její vlastní kapitál a její závazky (jaká jsou její pasiva). Prezentace aktiv a pasiv v účetní závěrce je závislá na způsobu jejich ocenění, a proto ověřování správnosti ocenění tvoří podstatnou část auditorských postupů při auditu účetní závěrky.

Auditor při auditu účetní závěrky pracuje s pojmem významnosti a zkoumá především informace a tvrzení, která jsou z hlediska účetní závěrky významná. Všechny ověřované informace podrobuje auditor procesu shromažďování důkazů, které následně vyhodnotí s cílem získat přiměřenou jistotu, že ověřované informace jsou správné. Princip přiměřené jistoty uznává existenci rizika tzv. auditorského rizika, že výrok auditora

nebude vhodný. Auditor je však povinen naplánovat a provést audit tak, aby toto riziko snížil na přijatelně nízkou úroveň.

Obecné auditorské principy upravují rovněž plánování auditu. Auditor musí naplánovat svoji práci tak, aby byl schopen vykonat audit efektivně a úsporně. Plán musí být stanoven na základě důkladné znalosti hospodářské činnosti podniku. Protože se audit u středních a zejména pak větších společností provádí jako týmová práce, musí auditor odpovědný za daný audit provádět navíc i kontrolu práce svých asistentů.

Auditor musí vést spis, ve kterém uvede všechny důležité skutečnosti týkající se auditu. Obsahem spisu jsou především důkazní informace. Auditor musí získat relevantní a spolehlivé informace, které mu umožní vyvodit rozumné závěry týkající se předmětu auditu. Získání důkazních informací a jejich dokumentace ve spisu auditora je jedním z podstatných informací a jejich dokumentace ve spisu auditora je jedním z podstatných znaků auditu. Auditor musí být schopen prokázat, proč a na základě jakých informací vyvodil svůj závěr, což přispívá ke zvýšení spolehlivosti auditu a tím následně i ke zvýšení důvěryhodnosti účetních výkazů. Jestliže uživatelé účetních výkazů vědí, že auditor svůj názor musí v případě potřeby řádně doložit, mohou předpokládat, že auditor nevydá výrok, aniž by řádně účetní výkazy přezkoumal.

Zpráva auditora musí vyjadřovat jasné písemné stanovisko (výrok) k účetní závěrce. Vyhotovené zprávy o výsledku auditu představuje poslední z obecných principů, jimiž by se měli auditoři při provádění auditu řídit. [6]

1.7 Zpráva auditora

Zpráva auditora je základním prostředkem, kterým auditor sděluje své závěry o ověřované skutečnosti. Rámec mezinárodních auditorských standardů ji označuje za jeden ze znaků ověřovací zakázky a uvádí, že auditorův závěr je obsažen v písemné zprávě. Konkrétní podoba zpráv je pak upravena jednotlivými standardy řešícími konkrétní ověřovací zakázky.

Zákon o auditorech v § 14 odst. 4 upravuje, co zpráva auditora musí obsahovat, aniž by zprávu auditora jako základní výstup při poskytování auditorských služeb definoval. Z textu ustanovení § 14 pak vyplývá, že tento paragraf řeší zprávu auditora o auditu účetní závěrky a ověření výroční zprávy, a tudíž zpráva auditora z jiných ověřovacích zakázek není zákonem nijak upravena. Obsah těchto zpráv tedy musí odpovídat požadavkům Mezinárodních auditorských standardů, které byly KAČR přijaty jako závazné profesní standardy.

Standard ISA 700 uvádí základní části zprávy auditora, které zpráva musí obsahovat vždy. I když ustanovení standardu jsou formulována tak, že poskytují určitou volnost při formulaci textu zprávy, přesto je doporučeno, aby byla využívána jednotná forma, která zaručí maximální srozumitelnost co nejširšímu okruhu uživatelů zpráv.

Příjemcem zprávy je ten, komu je zpráva o auditu určena, nikoliv ten, komu zpráva bude předána, i když v některých případech může jít o totožné osoby. Jedná se zpravidla o tyto subjekty:

- vlastníky v případě obchodních společností,
- členy družstva v případě družstev,
- zastupitelstvo v případě územních samosprávných celků,
- zakladatele v případě státního podniku,
- zřizovatele v případě dalších subjektů, apod.

Každá zpráva musí v úvodním odstavci vymezovat účetní závěrku, která byla předmětem auditu – včetně rozvahového dne a účetního období, za které byla účetní závěrka sestavena.

Obecně se může jednat o účetní závěrku společnosti jako takové, a dále o konsolidovanou účetní závěrku, která byla sestavena za konsolidační celek. Jelikož společnosti, které podle zákona o účetnictví mají za povinnost sestavit konsolidovanou účetní závěrku, sestavují i individuální účetní závěrku, je třeba tyto dvě závěrky odlišit i ve zprávě auditora.

Zákon o auditorech požaduje velice podrobnou identifikaci účetní jednotky včetně předmětu podnikání, případně účelu, pro který byla účetní jednotka zřízena. Jelikož detailní uvedení všech údajů požadovaných zákonem by v mnoha případech vedlo k tomu, že by tyto informace byly podstatně obsáhlejší než vlastní zpráva auditora, je možné uvést ve zprávě auditora odkaz na podrobné informace uvedené v příloze k účetní závěrce. Zpráva auditora se totiž vždy vztahuje ke konkrétní účetní závěrce, která je k ní přiložena.

Součástí úvodního odstavce zprávy auditora musí být jasné vymezení toho, kdo je za sestavení účetní závěrky odpovědný. Obecně je to ten, kdo zodpovídá za vedení účetnictví, např. statutární orgán účetní jednotky.

Dále úvodní odstavec obsahuje vyjádření toho, co je úlohou auditora, tj. na základě auditu vydat výrok k účetní závěrce.

Odstavec o rozsahu auditu informuje uživatele zprávy o tom, v souladu s jakými profesními předpisy byl audit proveden. Současně je v tomto odstavci zdůrazněno, že audit byl proveden výběrovým způsobem a že při auditu byly posuzovány i použité účetní metody a odhady provedené vedením. Na závěr tohoto odstavce musí auditor konstatovat, že provedené práce poskytují přiměřený podklad pro vydání výroku. V případě, že při provedení auditu došlo k omezení rozsahu, je tato skutečnost popsána v tomto odstavci.

Vlastní výrok auditora obsahuje vyjádření jeho názoru na to, zda účetní závěrka ve všech významných ohledech podává věrný a poctivý obraz předmětu účetnictví a finanční situace účetní jednotky. Zákon o auditorech hovoří o předmětu účetnictví, v příkladu zprávy v aplikační doložce pak byl tento předmět rozvinut do aktiv a pasiv k rozvahovému dni, a nákladů, výnosů a hospodářského výsledku za účetní období. Cílem tohoto rozvinutí předmětu účetnictví bylo učinit výrok auditora srozumitelnějším.

Při vydávání výroku je třeba mít na paměti, že příloha je součástí účetní závěrky a že je tedy možné vydat výrok bez výhrad pouze v případě, že všechny významné skutečnosti, včetně případných změn účetních metod, byly odpovídajícím způsobem popsány v příloze.

V každém výroku auditora k účetní závěrce musí být identifikován rámec účetního výkaznictví, v souladu se kterým byla účetní závěrka sestavena. Ve většině případů se jedná o národní účetní předpisy nebo o mezinárodní účetní standardy.

V některých případech může nastat situace, kdy auditor – aniž by dával výrok s výhradou – považuje za nutné uživatele zprávy upozornit na určité skutečnosti, zejména významné nejistoty, a skutečnosti s významným vlivem na předpoklad časově neomezeného trvání účetní jednotky. V tomto případě jsou tyto skutečnosti uváděny do samostatného odstavce, který bývá umístěn až za výrokem.

V případě, že existují pochybnosti o správnosti nebo vhodnosti použitých účetních metod nebo o přiměřenosti údajů vykázaných v účetní závěrce, popíše auditor všechny tyto skutečnosti v samostatném odstavci uvedeném nad výrokem. Současně v tomto odstavci uvede vyčíslení všech možných dopadů těchto skutečností na výsledek hospodaření a vlastní kapitál účetní jednotky, je-li možné toto vyčíslení provést.

V případě, že dojde k omezení rozsahu auditu, je třeba tuto skutečnost popsat v odstavci o rozsahu auditu. V tomto případě není možné v odstavci obsahujícím výrok vyčíslit dopad na výsledek hospodaření a vlastní kapitál účetní jednotky. Zdůrazňovaných skutečností i výhrad může být i více, případně ve zprávě může být kombinace zdůraznění skutečností a výhrady. V této situaci je však třeba velice pečlivě uvážit, zda je vydávaný výrok adekvátní.

I v případě odmítnutí výroku nebo vydání záporného výroku musí být vydána zpráva auditora, která obsahuje příslušné náležitosti. V případě odmítnutí výroku musí vlastnímu textu o odmítnutí výroku předcházet odstavec, který odmítnutí výroku zdůvodní. Současně musí být odpovídajícím způsobem modifikován úvodní odstavec

v části definující odpovědnost auditora. V případě záporného výroku musí odstavci s výrokem předcházet odstavec, který objasňuje rozpor mezi skutečnostmi uvedenými v účetní závěrce a názorem auditora.

Jen pro úplnost je ještě třeba uvést, že zpráva musí být projednána se statutárním i dozorčím orgánem účetní jednotky; jde-li o obec nebo městskou část, se starostou, u statutárních měst s primátorem a u kraje s hejtmánem, a dále s finančním výborem zastupitelstva. O projednání zprávy musí být vyhotoven dokument, který se zakládá do spisu auditora. [5]

1.7.1 Vzor zprávy auditora

Zpráva k účetní závěrce sestavené dle českých účetních předpisů

ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA

[Příjemce]

Zpráva o účetní závěrce¹

Ověřili jsme přiloženou účetní závěrku společnosti ABC, tj. rozvahu k 31.12.20X1, výkaz zisku a ztráty [přehled o změnách vlastního kapitálu a přehled o peněžních tocích] za období od 1.1.20X1 do 31.12.20X1 a přílohu této účetní závěrky, včetně popisu použitých významných účetních metod. Údaje o společnosti ABC jsou uvedeny v bodě X přílohy této účetní závěrky.

Odpovědnost statutárního orgánu účetní jednotky za účetní závěrku

Za sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky v souladu s českými účetními předpisy odpovídá statutární orgán společnosti ABC. Součástí této odpovědnosti je navrhnout, zavést a zajistit vnitřní kontroly nad sestavováním a věrným zobrazením účetní závěrky tak, aby neobsahovala významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou, zvolit a uplatňovat vhodné účetní metody a provádět dané situaci přiměřené účetní odhady.

¹ podtitulek „Zpráva o účetní závěrce“ bude relevantní pouze v případě, že bude ve zprávě současně uveden také druhý podtitulek, tj. „Zpráva o jiných požadavcích stanovených zákony nebo předpisy“.

Odpovědnost auditora

Naší úlohou je vydat na základě provedení auditu výrok k této účetní závěrce. Audit jsme provedli v souladu se zákonem o auditorech a Mezinárodními auditorskými standardy a souvisejícími aplikačními doložkami Komory auditorů České republiky. V souladu s těmito předpisy jsme povinni dodržovat etické normy a naplánovat a provést audit tak, abychom získali přiměřenou jistotu, že účetní závěrka neobsahuje významné nesprávnosti.

Audit zahrnuje provedení auditorských postupů, jejichž cílem je získat důkazní informace o částkách a skutečnostech uvedených v účetní závěrce. Výběr auditorských postupů závisí na úsudku auditora, včetně posouzení rizik, že účetní závěrka obsahuje významné nesprávnosti způsobené podvodem nebo chybou. Při posuzování těchto rizik auditor přihlédne k vnitřním kontrolám, které jsou relevantní pro sestavení a věrné zobrazení účetní závěrky. Cílem posouzení vnitřních kontrol je navrhnout vhodné auditorské postupy, nikoli vyjádřit se k účinnosti vnitřních kontrol. Audit též zahrnuje posouzení vhodnosti použitých účetních metod, přiměřenosti účetních odhadů provedených vedením i posouzení celkové prezentace účetní závěrky.

Domníváme se, že získané důkazní informace tvoří dostatečný a vhodný základ pro vyjádření našeho výroku.

Výrok auditora

Podle našeho názoru účetní závěrka podává věrný a poctivý obraz aktiv, pasiv a finanční situace společnosti ABC k 31.12.20X1 a nákladů, výnosů a výsledku jejího hospodaření [a peněžních toků] za rok 20X1 v souladu s českými účetními předpisy.

Zpráva o jiných požadavcích stanovených zákony nebo předpisy

(Forma a obsah části této zprávy auditora se budou lišit v závislosti na konkrétní povaze jeho dalších povinností)

*(auditorská společnost)
Obchodní firma
Sídlo*

*(auditor OSVČ)
Jméno auditora
Číslo osvědčení o zápisu do*

*Číslo osvědčení o zápisu do seznamu
auditorských společností
Jména a příjmení auditorů, kteří jménem
společnosti vypracovali zprávu
Číslo jejich osvědčení o zápisu do seznamu
auditorů
Datum vypracování
Podpisy auditorů*

*seznamu auditorů
Datum vypracování
Podpis auditora*

Zdroj: Komora auditorů České republiky

2 Charakteristika společnosti Opravil a spol., společnost auditorů a daňových poradců, s. r. o.

2.1 Charakteristika společnosti

Společnost Opravil a spol., společnost auditorů a daňových poradců, s.r.o. vznikla jako jedna z prvních zlínských auditorských firem transformací firmy AB Consult, s.r.o.. Společnost od svého založení prošla vývojem činnosti, kdy od vedení účetnictví a ověřování účetních závěrek většinou firmám se zahraniční majetkovou účastí přešla na kvalitativně náročnější zajišťování průběžného auditorského dohledu a auditu akciových společností, družstev, a ostatních obchodních společností.

Společnost zaměstnává:

- 2 auditory
- 2 daňové poradce
- 4 asistenty
- 1 administrativní pracovníci

2.2 Předmět činnosti

V současné době zajišťuje společnost Opravil a spol., společnost auditorů a daňových poradců, s.r.o. svým klientům tyto služby:

- v oblasti auditu
 - průběžný celoroční auditorský dohled dle požadavků klienta
 - ověření roční účetní závěrky
 - audit
- daňové poradenství
 - osobní, telefonické či písemné řešení aktuálních daňových problémů klienta

- zastupování při jednání s finančními úřady
 - pomoc při sestavování daňových přiznání
 - optimalizace daňové povinnosti

- vzdělávání, školicí činnost
 - zajišťování průběžného proškolení zaměstnanců firem při změnách daňových a účetních zákonů
 - zajišťování školení k prohloubení znalostí na zvolené téma dle požadavků klienta

- finanční a ekonomické poradenství
 - ověřování finanční likvidity klientů na základě požadavků (bankovních institucí, majitelů)
 - vyhodnocování efektivnosti vynakládaných prostředků
 - ověřování programového vybavení pro vedení účetnictví.

Na základě mnohaleté praxe společnost garantuje v těchto výše uvedených oblastech vysoce kvalifikovanou činnost se snahou o maximální vyhovění požadavkům klienta.

2.3 Způsob práce při poskytování auditorských služeb

V průběhu roku jsou prováděny auditorské dohledy, které provádí auditor s asistenty. Probíhají dvakrát ročně v délce 1-3 dny v závislosti na rozsahu a složitosti ověřovaných dokladů, popř. na přání účetní jednotky.

U obchodní společnosti se provede kontrola účetních dokladů z hlediska daňového a účetního. Posoudí se oprávněnost a efektivnost vynakládání finančních prostředků. Z auditorského dohledu je sepsán zápis, který obsahuje zjištěné nesprávnosti a návrh na jejich odstranění.

Druhý dohled se provádí v období, kdy má účetní jednotka připravenou účetní závěrku. Odsouhlasí se účetní operace na závěr hospodářského roku, tvorba rezerv a opravných položek. Schválí se závěrkové práce a prokonzultuje se daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob.

Auditoři se rovněž účastní provádění fyzických inventur majetku společnosti. Při této činnosti ověřují zda majetek skutečně existuje, jak je s ním nakládáno a zda má hodnotu, ve které je evidován v účetnictví.

Součástí celoročního auditorského dohledu je také daňové poradenství, vzniklé problémy jsou řešeny operativně, nikoli až v době sestavování daňového přiznání.

V ceně auditorských služeb je zahrnuta možnost konzultací. Jednoduché záležitosti se řeší ústně – telefonicky. Složitější, které mají dopad do daní a majetku organizace písemně. V průběhu roku si účetní jednotky běžně ověřují své účetní a daňové postupy, případně si vyžádají stanovisko k daným problémům. Internetem se předávají informace, které jsou poskytovány komorou auditorů a daňových poradců.

Audit roční účetní závěrky společnosti se provádí po ukončení závěrkových prací. Jde již o celkové posouzení účetnictví dané účetní jednotky. Při provádění auditorského dohledu a auditu velice záleží na tom, jak je účetní jednotka připravena a v jakém stavu se nacházejí účetní doklady. Od těchto skutečností se odvíjí i náročnost prováděných prací. Veškeré požadavky je společnost schopna garantovat v požadované kvalitě.

2.4 Klienti společnosti

Dlouholetí klienti společnosti:

Impromat Int. spol. s r. o.

holding Synot

Jafra Shoecomponents, spol. s r.o.

TOSHULIN a.s.

TRIANGOLO spol. s r.o.
AL-KO KOBER spol. s r.o.
IRISA, výrobní družstvo Vsetín
INTEGRA, výrobní družstvo Zlín
SYKORA spol. s r.o.
MODIKOV, s.r.o.
ELSEREMO, a.s.
mmcité a.s.
TENTE spol. s r.o.
město Hranice

Mezi další významné klienty patří:
IMPROMAT CAR spol. s r.o. Zlín
IMPROMAT COMPUTER s.r.o. Zlín
CANKA-EXIM spol. s r.o. Zlín
Obce - např.: Zádveřice, Tečovice, Tlumačov
Příspěvkové organizace - základní školy, apod.

Zdroj: Opravil a spol., společnost auditorů a daňových poradců, s.r.o.

3 Aspekty účetního auditu

3.1 Účetní audit v České republice

Výkon auditorské profese v České republice je ustanoven podle zákona o auditorech č. 254/2000 Sb. Vychází z tzv. 8. direktivy Evropské unie č. 84/253/EEC vydané v roce 1984, kde se pojednává o provádění povinných auditů účetních výkazů a stanoví podmínky osobám, které audit provádějí.

Jedním z klíčových témat, které již mnoho ovlivňuje účetní politiku v zemích EU, je schválená nová směrnice o statutárním auditu. Tato směrnice byla schválena jak Evropským parlamentem, tak i Radou Evropy a byla také publikována v tzv. Official Journal v červnu loňského roku. Od tohoto okamžiku mají jednotlivé členské státy EU dva roky na to, aby směrnici včlenily do svého právního systému.

Aplikace nové 8. směrnice o statutárním auditu do českého práva bude znamenat největší změnu zákona o auditorech za jeho téměř patnáctiletou historii. Zde jsou uvedeny hlavní změny, které transponování směrnice do českého práva v následujících dvou letech přinese.

- Poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům

Je zřejmé, že rozsáhlé poskytování určitých druhů služeb auditorem auditovanému klientovi může vést k ohrožení nezávislosti auditora. Ve směrnici však není omezeno poskytování neauditorských služeb auditovaným klientům výčtem těchto zakázaných služeb, ale dána jednoznačná přednost náročnějšímu, avšak zásadovějšímu přístupu na základě rizik, které určité neauditorské služby vytvářejí, a možností snížení těchto rizik na přijatelnou úroveň.

Směrnice požaduje, aby auditor neprováděl povinný audit, existuje-li jakýkoli přímý nebo nepřímý vztah, včetně poskytování neauditorských služeb mezi auditorem a jeho

sítí a auditovaným subjektem, na základě kterého by nestranná, rozumná a informovaná třetí osoba došla k závěru, že je nezávislost auditora ohrožena.

Směrnice tedy považuje očekávaný názor nestranné a rozumně uvažující osoby za kritérium přijatelnosti služeb s tím, že auditor se musí vyhnout situacím a službám, vedoucím k tomu, že by později auditoval výsledky své vlastní práce nebo by činil manažerská rozhodnutí místo auditovaného klienta.

- Harmonizace přístupu k auditu na bázi Mezinárodních standardů auditu

Směrnice požaduje, po schválení mezinárodních standardů Výborem pro regulaci auditu EU, aby všechny povinné audity v Evropské unii byly prováděny podle Mezinárodních standardů auditu vydávaných Radou pro mezinárodní auditorské a ověřovací standardy IAASB.

Tyto standardy vedou ke sjednocení provádění všech auditů, harmonizaci očekávání uživatelů auditorských zpráv a odstranění odlišných standardů v jednotlivých členských zemích EU.

Pro české auditory tento přístup odstraňuje nutnost dalších změn, neboť tyto mezinárodní standardy jsou pro ně již od roku 2005 na základě rozhodnutí Rady Komory auditorů závazné.

- Subjekty veřejného zájmu, rotace auditorů a povinnost založit výbory pro audit
- Přestože všechny povinné audity budou nadále probíhat podle jednotných mezinárodních auditorských standardů, budou v oblastech správy, řízení společností a nezávislosti a objektivy auditorů zavedena přísnější pravidla pro tzv. subjekty veřejného zájmu.

Mezi tyto subjekty patří všechny kotované společnosti, banky a pojišťovny, členské státy však mohou tuto definici rozšířit. Lze předpokládat, že do této definice budou v Česku zahrnuty penzijní fondy, investiční společnosti a fondy, případně další podniky s rozhodujícím vlivem na českou ekonomiku.

Tyto subjekty budou povinny zřídit výbory pro audit, které převzou podstatnou část komunikace společnosti s jejím auditorem. Směrnice stanoví povinnost, aby nejméně jeden člen výboru pro audit měl přiměřené zkušenosti s účetnictvím a s auditem.

Pro auditory těchto společností budou též platit přísnější pravidla pro posuzování jejich nezávislosti, zejména v případě poskytování neauditorských služeb tomuto subjektu.

Pro tyto subjekty - a pouze pro tyto subjekty - směrnice požaduje, aby klíčový auditorský partner nebo partneři odpovědní za provádění povinného auditu byli vystřídáni nejpozději do sedmi let od jmenování. Zde je nutno upozornit, že směrnice nepožaduje tzv. rotaci auditorské firmy, ale pouze odpovědného auditora.

- Reforma odpovědnosti auditora

Kapitálové zdroje auditorských firem jsou v porovnání s kapitálem auditovaných společností nesrovnatelně nižší, a to i v případě největších auditorských společností, a v posledních letech došlo k výraznému omezení rozsahu, v němž lze odpovědnost auditorů pojistit. Z těchto důvodů, s cílem minimalizovat riziko zániku auditorských firem v důsledku soudních sporů byl při projednávání směrnice otevřen problém odpovědnosti auditorů a nutnosti jejího omezení. Zde je nutno zdůraznit, že nejde o omezení odpovědnosti v případě úmyslného jednání auditora, ale pouze v nedbalostních případech. Možná řešení zahrnují zavedení explicitního principu, že auditor nese škody pouze ve výši, v níž se podílel na jejich vzniku (tzv. proporcionální odpovědnost) a zavedení stropů pro výši škody, kterou je auditor povinen hradit, což je řešení používané již řadu let v Německu a Rakousku.

- Veřejný dohled nad auditem a auditory a kontrola kvality auditu

Zákon o auditorech vymezuje základní pojmy, určuje předpoklady, které musí naplnit osoby pro obdržení oprávnění k poskytování auditorských služeb, stanoví rámcový obsah auditorské zkoušky, práva a povinnosti auditorů a auditorských společností, vymezuje působnost Ministerstva financí a Komory auditorů ČR.

V současné době již většina starých členských států EU veřejný dohled v nějaké podobě má a funguje. Tyto státy budou přistupovat pouze k dílčím změnám. Naproti tomu nové členské státy většinou veřejný dohled nemají a musejí jej vytvořit. Vzhledem k tomu, že se bude jednat o samostatnou instituci, bude nutné vyřešit řadu aspektů – administrativní zajištění, výběr a jmenování členů orgánů veřejného dohledu, vymezení pravomocí a odpovědností, a samozřejmě i způsob financování.[6]

3.1.1 Auditor a auditorská společnost

Auditorem je osoba, která je oprávněna poskytovat auditorské služby a která je podle zákona o auditorech zapsána v seznamu auditorů vedeném Komorou auditorů ČR (KAČR), seznamy jsou zveřejněny na www.kacr.cz. V seznamech jsou od auditorů s platným oprávněním k poskytování auditorských služeb odlišeni auditori a společnosti s pozastaveným oprávněním a vyškrtnutí auditori a společnosti, které poskytují auditorské služby nemohou, respektive jimi provedený statutární audit je neplatný. K 1. květnu 2007 registrovala 1257 aktivních auditorů, 1032 asistentů auditora a 337 auditorských společností. Komora auditorů je členem IFAC a Evropské federace účetních FEE.

Nezávislost auditora je ošetřena mj. zákazem pracovního nebo obdobného poměru u osoby, která není auditorem nebo auditorskou společností ve smyslu zákona, zákazem podnikání a poskytování jiných služeb kromě několika výjimek stanovených zákonem a způsobem poskytování auditorských služeb vlastním jménem a na vlastní účet, respektive jménem zaměstnavatele a na jeho účet. Za vzniklé škody odpovídají auditor a jeho zaměstnavatel ze zákona solidárně.

Podmínky pro zápis právnické osoby do seznamu auditorských společností jsou stanoveny tak, aby zajistily uvnitř společnosti nezávislost a rozhodovací většinu pro auditory ve statutárním i výkonném orgánu.

Podmínky pro zapsání auditora do seznamu auditorů:

(1) Komora zapíše na žádost do seznamu auditorů toho, kdo (podle §3 zákona č. 254/2000 Sb. o auditorech):

- a) získal vysokoškolské vzdělání v rámci bakalářského nebo magisterského studijního programu
- b) je plně způsobilý k právním úkonům
- c) je bezúhonný
- d) pracoval po dobu alespoň 3 let jako asistent auditora
- e) není v pracovním poměru nebo v obdobném poměru, s výjimkou pracovního poměru vysokoškolského učitele nebo pracovního poměru u auditora nebo u auditorské společnosti
- f) nevykonává činnost neslučitelnou s poskytováním auditorských služeb
- g) složil auditorskou zkoušku
- h) nebyl vyškrtnut ze seznamu auditorů v souvislosti s uložením kárného opatření
- i) uhradil poplatek ve výši stanovené Komorou nepřevyšující částku 5000 Kč

(2) Do seznamu auditorů Komora zapíše také

- a) občana jiného státu než členského státu Evropské unie, pokud prokáže, že je oprávněn poskytovat auditorské služby ve státě, s nímž Česká republika uzavřela mezinárodní smlouvu, která ji zavazuje zajistit auditorům tohoto státu přístup k poskytování auditorských služeb, a
- b) usazeného auditora za podmínek stanovených v §13c a §13d.

Podmínky pro zapsání do seznamu auditorských společností (podle §4 zákona o auditorech č. 254/2000 Sb.):

Komora zapíše na žádost do seznamu auditorských společností obchodní společnost,

- a) ve které náleží více než 50 % hlasovacích práv auditorům oprávněným vykonávat auditorské služby; jde-li o akciovou společnost, musí být základní kapitál společnosti tvořen akciemi vydanými na jméno, přičemž majiteli více než 50 % těchto akcí musí být auditoři oprávnění vykonávat auditorské služby,

- b) která má ve statutárním a dozorčím orgánu více než padesátiprocentní zastoupení auditorů oprávněných vykonávat auditorské služby; je-li statutární nebo dozorčí orgán tvořen jednou osobou, musí jí být auditor oprávněný vykonávat auditorské služby; je-li tvořen dvěma fyzickými osobami, musí být jednou z nich auditor oprávněný vykonávat auditorské služby, a
- c) která uhradila poplatek ve výši stanovené Komorou nepřevyšující částku 20 000 Kč.

Zatímco v roce 1993 bylo v evidenci 601 auditorů, 79 asistentů a 71 společností, v roce 2006 bylo v seznamech 1262 aktivních auditorů, 1037 asistentů a 334 auditorských společností.

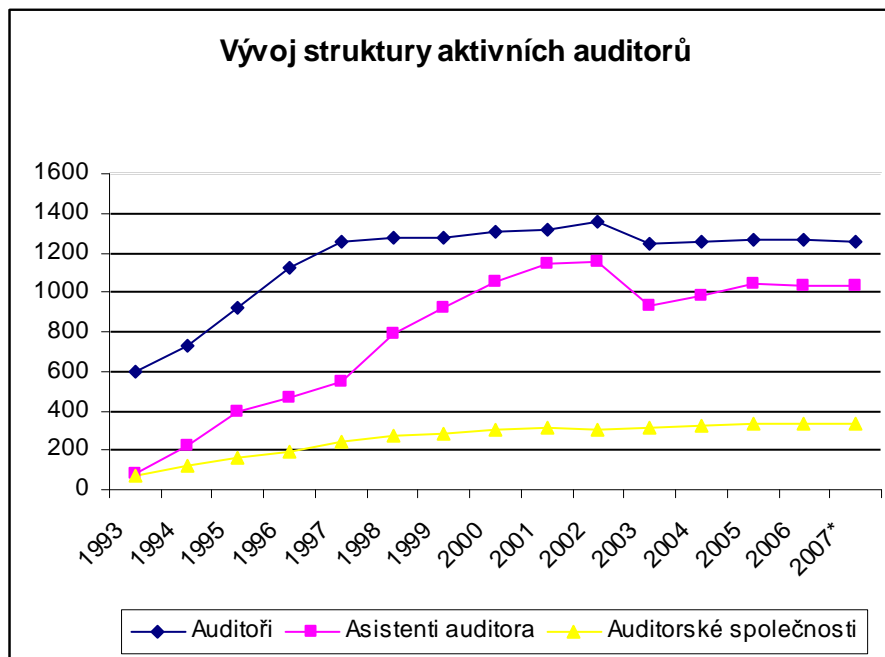
Tabulka 1: Vývoj struktury aktivních auditorů v letech 1993 – 2007*

<i>Rok</i>	<i>Auditoři</i>	<i>Asistenti auditora</i>	<i>Auditorské společnosti</i>
1993	601	79	71
1994	730	222	117
1995	923	391	157
1996	1127	462	195
1997	1255	548	241
1998	1271	789	272
1999	1280	926	283
2000	1302	1049	308
2001	1314	1145	309
2002	1354	1157	308
2003	1242	928	317
2004	1260	978	327
2005	1265	1041	330
2006	1262	1037	334
2007*	1257	1032	337

Zdroj: Komora auditorů ČR

(* k 1. 5. 2007)

Graf 1: Vývoj struktury auditorské obce v letech 1993 – 2007*



Zdroj: Komora auditorů ČR

(* k 1. 5. 2007)

3.1.2 Komora auditorů ČR

Komora auditorů ČR byla původně založena podle zákona č. 524/1992 Sb. ustavujícím sněmem na jaře roku 1993 a plnila svoji úlohu bez zásadních legislativních úprav do konce roku 2000. Podle nového zákona o auditorech č. 254/2000 Sb. Komora zanikla bez likvidace k datu 31. 12. 2000 a podle téhož zákona byla zřízena od 1. 1. 2001 Komora nová, na kterou přešla všechna práva a povinnosti Komory předešlé.

Komora je samosprávnou profesní organizací zřízenou zákonem za účelem správy auditorské profese v České republice. Do působnosti komory patří vedení seznamů auditorů a auditorských společností, příprava a organizování auditorských zkoušek ve spolupráci s Ministerstvem financí, dohled na poskytování auditorských služeb, vydávání profesních předpisů a auditorských směrnic, péče o odbornou úroveň auditorů a asistentů auditora a kárné řízení. Komora auditorů vydává časopis Auditor, který je určen zejména auditorům, má však i řadu jiných předplatitelů.

Komora auditorů ČR vydala české národní auditorské směrnice jako základní instrukce pro provádění auditu v České republice. Auditorské směrnice podrobněji upravovaly postup při ověřování účetní závěrky a výroční zprávy a formu zpracování zprávy auditora. Auditori zapsaní v seznamu Komory auditorů byli povinni se těmito směrnici řídit.

Komora auditorů je členem dvou prestižních mezinárodních organizací – IFAC a FEE. Oblastí intenzivní spolupráce je Evropská federace účetních a auditorů (FEE), kde Komora pracuje v pracovních skupinách pro audit, účetnictví, profesní etiku a pro banky. Nejvýznamnějšími dokumenty IFAC, které Komora využívá jako předlohu pro svá vnitřní pravidla, jsou Mezinárodní auditorské směrnice, Etický kodex a Směrnice pro kvalifikaci a vzdělávání.

Komora je nezávislá na veřejných financích. Jakožto nezisková organizace může použít svůj zisk pouze na financování svých aktivit. Jejími příjmy jsou příspěvky auditorů a auditorských společností, poplatky za zápis a za zkoušky, pokuty podle kárných rozhodnutí, příjmy z prodeje vzdělávacích kurzů, odborných publikací, konzultací atd.

Komora systematicky pečuje o kvalitu auditorské profese. Ta je zajišťována:

- důrazem na odborný obsah auditorské zkoušky, která prověřuje znalosti uchazečů v souladu s požadavky mezinárodních standardů auditorské profese a je podmínkou pro zápis do seznamu auditorů;
- nabídkou profesního vzdělávání s cílem seznamovat auditory s aktuálním zněním zákonů, předpisů a metodických návodů;
- vydáváním aplikačních doložek k provádění auditu a profesních předpisů, zejména auditorských směrnic, které jsou harmonizovány s mezinárodními auditorskými směrnici; Komora vydala 32 auditorských směrnic včetně několika novelizací, ty byly nahrazeny Mezinárodními auditorskými standardy.

Vzhledem k tomu, že tyto vzorové mezinárodní auditorské standardy nerespektují určitá národní legislativní specifika - jejich aplikace může odporovat přijaté legislativě v oblasti auditu jednotlivých zemí - přijala Komora formu tzv. aplikačních doložek, které budou upravovat plné znění těchto standardů s přihlédnutím na legislativu v ČR. Auditoři jsou povinni v textu zpráv o výsledku ověření účetních závěrek tyto zmínit, resp. upřesnit, že audit byl proveden v souladu s mezinárodními auditorskými standardy a aplikačními doložkami;

- dohledem na činnost auditorů a zákonnou pravomocí udělovat v rámci kárného řízení sankce za porušení zákona nebo profesních předpisů a auditorských směrnic.

Komora má tři na sobě nezávislé orgány volené sněmem auditorů: Radu, dozorčí a kárnou komisi. Rada volí prezidenta a viceprezidenty a rozhoduje o věcech, které jí ukládá zákon a profesní předpisy. Dozorčí komise je kontrolním orgánem, dohlíží na činnost auditorů a šetří stížnosti doručené Komorě.

Kárná komise rozhoduje o porušení povinností stanovených zákonem o auditorech, auditorskými směrnicemi a profesními předpisy. Je oprávněna ukládat kárná opatření: napomenutí, pokutu až do výše 1 milionu Kč, pozastavit oprávnění k poskytování auditorských služeb a vyškrtnout ze seznamu auditorů. Proti všem rozhodnutím je možnost opravného prostředku. Revizoři účtů ověřují roční účetní závěrku Komory. Činnost Komory je zajišťována Úřadem, který má v současné době 21 zaměstnanců. [6]

3.1.3 Auditorské služby

Auditorskými službami se rozumí (podle zákona o auditorech č. 254/2000 Sb., §2, odst. 1):

- a) ověřování účetních závěrek nebo konsolidovaných účetních závěrek a výročních zpráv nebo konsolidovaných výročních zpráv,
- b) ověřování dalších skutečností podle zvláštních právních předpisů, např.:
 - zprávy o vztazích mezi propojenými osobami
 - zahajovací rozvahy při přeměnách společnosti
 - zprávy o hospodaření bank
 - hlášení o obezřetném podnikání bank pro ČNB
 - hospodaření soukromých škol podle metodického pokynu MŠMT
- c) ověřování jiných ekonomických informací v rozsahu stanoveném smlouvou, např.:
 - prověrka účetní závěrky nebo účetních výkazů
 - ověřování účetní závěrky zpracované podle jiných než tuzemských předpisů (IAS/IFRS, US GAAP)
 - ověřování splacení základního kapitálu
 - ověřování ekonomických skutečností podle zvláštních požadavků klienta.

Auditoři kromě auditu zajišťují za určitých podmínek i další služby. Může jít o mimořádné audity pro potřeby ocenění při prodeji podniku či o různá šetření dílčích aktivit v rámci firmy, o účetní, daňové a ekonomické poradenství, o činnost likvidátora, nuceného správce nebo správce konkurzní podstaty nebo o pedagogickou a publikační činnost.

Podle současné české legislativy zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 20 je audit povinný pro akciové společnosti, které překročí jednu ze tří podmínek v účetním období k němuž se účetní závěrka vztahuje a předcházejícího účetního období – aktiva celkem nad 40 mil. Kč, roční úhrn čistého obrátu nad 80 mil. Kč a průměrný přepočtený stav

zaměstnanců v průběhu účetního období více než 50. U ostatních obchodních společností a družstev, příp. fyzických osob musí být splněna alespoň dvě kritéria. Největší změna proběhla u akciových společností, které dříve měly povinnost provádět audit účetní závěrky vždy.

Dále podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví § 22 musí být ověřena auditorem konsolidovaná účetní závěrka: konsolidující účetní jednotka je osvobozena od povinnosti konsolidovat, pokud ke konci rozvahového dne účetního období, za nějž se konsolidovaná účetní závěrka sestavuje, uvedené účetní jednotky na základě svých posledních řádných účetních závěrek nepřekročily nebo nedosáhly alespoň dvou ze tří uvedených kritérií:

1. aktiva celkem více než 350 000 000 Kč;
2. roční úhrn čistého obratu více než 700 000 000 Kč; ročním úhrnem čistého obratu se pro účely tohoto zákona rozumí výše výnosů snižena o prodejní slevy, dělená počtem započatých měsíců, po které trvalo účetní období, a vynásobená dvanácti,
3. průměrný přepočtený stav zaměstnanců, včetně případů pracovního vztahu člena k družstvu, v průběhu účetního období více než 250, zjištěný způsobem stanoveným na základě zvláštního právního předpisu.

Podle české legislativy je audit (ověření účetních závěrek a výročních zpráv) povinný pro vybrané akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným a další podnikatelské i nepodnikatelské subjekty, jako jsou nadace, politické strany a hnutí, statutární města a obce, zdravotní pojišťovny, zaměstnanecké pojišťovny aj.

3.2 Účetní audit v Německu

Ve spolkové republice Německo profese auditorů a podobně daňových poradců či advokátů patří k tzv. svobodným povoláním a není tedy živností. Aby někdo mohl být

činný v této profesi, musí splnit zákonem stanovené předpoklady a složit obdobně jako u nás velmi náročné profesní zkoušky. Němečtí auditoři po svém jmenování skládají profesní přísahu. Auditoři (jakož i advokáti a notáři) jsou označováni jako tzv. osoby veřejné důvěry.

Etické otázky se staly předmětem úprav od samého vzniku auditorské profese. S činností auditora je neslučitelné podnikání, status zaměstnance, státního úředníka. Přípustná je právní a poradenská činnost, publikační a pedagogické působení. Rozsah činnosti auditora se postupem času rozšiřoval, nezůstalo jen u ověřování účetních závěrek, díky hlubším znalostem hospodářských otázek se auditor stává postupně i kvalifikovaným poradcem podniků.

Pracovní úkoly auditora v Německu jsou dnes v zásadě rozděleny na dvě skupiny. V první řadě auditor ověřuje správnost účetnictví a o výsledku vyhotovuje zprávu. Zároveň může působit jako znalec a správce, může se zabývat poradenstvím a zastupováním v hospodářských a daňových záležitostech. Je oprávněn radit svým mandantům v rozsahu existujících předpisů v daňových záležitostech a zastupovat je i u finančních soudů a před Spolkovým soudním dvorem. Němečtí auditoři tak mohou ve společnosti „hrát více rolí“, a to auditor jako ověřovatel účetních závěrek, auditor jako poradce, auditor jako komisařský správce, auditor jako znalec a auditor jako právní zástupce.

Podmínky pro vstup do profese jsou velice přísné. Uchazeči o auditorskou licenci musí respektovat podmínky definované zákonem WPO (Wirtschaftsprüferordnung), které navíc doplňuje „zkouškový řád“. Uchazeč musí prokázat svou bezúhonnost, musí mít požadované vzdělání a mnohaletou praxi v oboru, a musí úspěšně složit zkoušku, která má písemnou a ústní část. Podmínky předchozího vzdělání a auditorské praxe jsou velmi náročné. Ke zkoušce může být připuštěn uchazeč, který absolvoval univerzitní vzdělání v oboru podnikové ekonomiky, národního hospodářství, práva, dále technického, zemědělského, popř. i jiného směru s ekonomickým zaměřením. Dalším náročným požadavkem je, aby uchazeč získal pro výkon povolání dostatečnou praktickou průpravu, zvláště musí prokázat nejméně 4 roky praktické činnosti při

ověřování, z toho alespoň 2 roky u auditora, resp. pod dohledem auditora. Požadavek praxe je velmi citlivě upraven podle typu absolvovaného studia a druhu vykonávané činnosti.

Po úspěšném složení zkoušky a jmenování musí auditor složit profesní přísahu. Svě povolání pak může vykonávat samostatně, tedy ve vlastní praxi, i nesamostatně, jako zaměstnanec auditorské firmy. Auditorovi není povolena jakákoliv živnostenská činnost nebo mimoprofesní zaměstnanecký poměr.

Jakmile je uchazeč jmenován auditorem, stává se členem Komory auditorů. Komora auditorů byla založena v roce 1961 jako veřejnoprávní korporace a podléhá státnímu dozoru spolkového ministerstva hospodářství. Komora vede registr auditorů, zastupuje profesní zájmy všech auditorů, přísežných revizorů¹, auditorských společností a společností revizorů a dohlíží na plnění profesních povinností. Současně je svým členům nápomocna radou i poučením v otázkách profesně-právních a v otázkách výkonu povolání.

Vedle Komory auditorů působí v Německu ještě jedno auditorské sdružení – Institut der Wirtschaftsprüfer. Tento institut byl založen v roce 1931 a na rozdíl od komory sdružuje auditory a auditorské společnosti na dobrovolné bázi. Díky dobrovolné organizovanosti může institut pracovat výhradně v zájmu svých členů, aniž by musel brát ohled na zájmy jiných profesí nebo dokonce na zájmy státu. Na druhé straně auditori a auditorské společnosti se svým členstvím v institutu zavazují plnit přísné požadavky na výkon profese, které svými nároky často přesahují zákonný rámec. Institut podporuje výkon profese různými stanovisky k zásadním otázkám v účetnictví a auditingu, k návrhům zákonů a směrnic, osobním kontaktem se zástupci ministerstev a spolkového sněmu. K tomu vydává odborné a metodické materiály, kterými vyplňuje volný prostor v oblasti interpretace existujících právních předpisů. Značnou roli sehrává Institut auditorů při vzdělávání a doškolování svých členů. Nabízí obsáhlý vzdělávací program, včetně odborných a pracovních seminářů, seminářů

¹ přísežní revizor knih působí jen ve středně velkých firmách, které jsou vymezeny zákonem, zatímco auditor je plnoprávný ověřovat účetní závěrky ve všech podnicích

k výpočetní technice nebo mezinárodních bilaterálních akcí. Součástí vzdělávacího programu je i příprava na zkoušky auditorů.¹

3.3 Účetní audit v USA

Ve Spojených státech vyžaduje Zákon o burzách cenných papírů z roku 1934, aby všechny akciové společnosti, s jejichž akcemi je veřejně obchodováno, prováděly každoročně audit účetních výkazů s cílem chránit zájmy akcionářů.

Nezávislí diplomovaní veřejní účetní (certified public accountants – dále jen CPA) poskytují svým klientům druh služeb označovaným výrazem „veřejné účetnictví“. Firmy CPA jsou klasifikovány jako celostátní (mezinárodní, regionální nebo místní) v závislosti na velikosti firmy a rozsahu její geografické působnosti. Organizační struktura firem CPA obvykle zahrnuje společníka (vlastníka), manažera, hlavního účetního a účetní pracovníky.

Mezi „velkou 4“ mezinárodních firem patří PricewaterhouseCoopers, KPMG, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young. (pozn. dříve „velká 5“ včetně Arthur Andersen, která ukončila fakticky téměř skončila, i když později byl verdikt v kauze firmy v odvolacím řízení zrušen, neznamenal to pro ni vítězství, protože mezitím už od ní všichni partneři i zákazníci dávno odešli).

Jednotlivec, který se chce stát diplomovaným veřejným účetním, musí vyhovět určitým požadavkům na vzdělání, projít Jednotným systémem zkoušek CPA a splnit stanovenou délku praxe. Požadavky na vzdělání a praxi určují jednotlivé státní rady pro účetnictví a liší se podle jednotlivých států. Uchazeč by měl splňovat pětileté vysokoškolské vzdělání a požadovaná délka praxe se liší od tříleté praxe až k tomu, že některé státy praxi nevyžadují. Diplomovaní veřejní účetní poskytují veřejnosti auditorské a neauditorské služby, např. služby daňových poradců, účetní služby, poradenské služby a jiné.

¹ Zdroj: Komora auditorů ČR

Audit byl po dlouhou dobu převažující službou, nabízenou veřejnými účetními firmami. Auditorský tým se liší v závislosti na velikosti firmy a složitosti zakázky. Může se skládat z jednoho společníka (partnera, vlastníka), jednoho manažera, jednoho hlavního účetního a dvou účetních pracovníků. Výsledkem auditů finančních výkazů je atestace (auditorská zpráva) provedená veřejnou účetní firmou oznamující, že finanční výkazy jsou předkládány správně v souladu s US GAAP (Americké všeobecně uznávané účetní zásady), nebo že nemají tyto náležitosti a nebo že nelze dospět k žádnému závěru. Podle české legislativy na rozdíl od americké například nemají auditoři možnost zkoumat oprávněnost vzniku nákladů, protože k tomu nemají patřičnou odbornost.

Veřejné účetní firmy jsou také kvalifikované pro sestavování různých daňových přiznání a provádění plánovacích služeb. Daňové služby jsou zpravidla poskytovány klientům v oboru auditu, přestože veřejné účetní firmy slouží rovněž velkému počtu jednotlivců a společností, kteří nejsou jejich auditorskými klienty. Veřejné účetní firmy, zejména menší, poskytují také často svým klientům účetní služby. Mohou se zabývat přípravou výkazů organizace a dokonce mohou obsáhnout celou účetní funkci včetně závěrkových operací. Veřejné účetní firmy nabízejí zákazníkům rovněž celou řadu neauditorských poradenských služeb. Mezi ně patří například zpracování a zavedení informačního systému pro management, vypracování finančních plánů a prognóz, služby v oboru pojistné matematiky a jiné.¹

V současnosti patří mezi organizace a úřední orgány v USA, které mají největší vliv na auditorskou praxi, tyto organizace: Americký institut diplomovaných veřejných účetních (AICPA), celostátní organizace diplomovaných veřejných účetních (CPA), Komise pro burzu cenných papírů (SEC), federální úřad oprávněný chránit investory poskytováním spolehlivých finančních informací, Rada pro auditorské standardy, technický orgán AICPA, jehož úkolem je vydávání autoritativních vyhlášek k auditu.

¹ KRÁLÍČEK, V., MÜLLEROVÁ, L. *Auditing*. Praha: Bilance, 1998. ISBN 80-238-3692-7.

Americký institut diplomovaných veřejných účetních (dále AICPA) je celostátní profesní organizace s dobrovolným členstvím. Přestože všichni členové jsou diplomovaní veřejní účetní, ne všichni provádějí nezávislý audit. Někteří zastávají postavení finančních odborníků v průmyslu nebo vládě, např. jako kontrolori, finanční úředníci a interní auditoři, jiní vyučují na vysokých školách a univerzitách. AICPA má silný vliv na vývoj účetnictví a auditu, který se projevuje zejména prostřednictvím výzkumu, vydáváním publikací a vyhlášek o účetní, auditorské a profesní etice a programů odborného vzdělávání. AICPA ustanovila orgány – Radu pro auditorské standardy a Výbor pro účetní a kontrolní služby, které jsou pověřeny stanovováním standardů a zpracováváním směrnic upravujících činnost účetních a auditorů.

Komise pro burzy cenných papírů (dále SEC) byla založena Kongresem v roce 1934 s cílem usměrňovat registraci a směnu cenných papírů. SEC sama o sobě nemá oprávnění k vydávání závazných vyhlášek k auditu, ale může vydávat publikace, které musí respektovat veřejně obchodovatelné společnosti ve svých periodických hlášeníh. [3], [6]

3.3.1 PricewaterhouseCoopers

PricewaterhouseCoopers vznikl roku 1998 celosvětovou fúzí dvou společností: Coopers & Lybrand a Price Waterhouse. Obě tyto společnosti, které na český trh vstoupily již roku 1990, měly více než 150letou historii podnikání.

Počet zaměstnanců: více než 130 000

V ČR: více než 500 pracovníků

Počet zemí: 148

PricewaterhouseCoopers, mezinárodní síť předních poradenských společností, poskytuje auditorské, daňové a poradenské služby veřejným i soukromým organizacím v různých průmyslových odvětvích. V PricewaterhouseCoopers působí v současnosti

v České republice 16 partnerů a více než 500 pracovníků, kteří pocházejí z 22 zemí hovořících 9 jazyky.¹

3.3.2 Deloitte

V roce 1989 se společnosti Deloitte a Haskins and Sells sloučily s firmou Touche Ross and Tohmatsu & Co. a nová organizace zaujala přední místo na trhu služeb z oblasti účetnictví, auditu, daní a poradenství v oboru řízení podniků.

Od počátku 90. let dvacátého století se společnost Deloitte, prostřednictvím poradenských služeb, které poskytuje vládám a domácím i zahraničním firmám, významnou úlohu při přeměně střední Evropy.

Společnost Deloitte působí v České republice od roku 1990 a je jednou z 16 národních poboček Deloitte Touche Tohmatsu ve střední Evropě sdružených pod jménem Deloitte Central Europe. Česká pobočka pod vedením 20 partnerů zaměstnává přes 625 odborníků, poskytuje služby téměř polovině firem z žebříčku 100 největších českých společností včetně řady nadnárodních organizací, a představuje tak největší zastoupení společnosti Deloitte v regionu.

Dnes zaměstnává Deloitte Central Europe více než 2000 lidí, poskytuje služby v 16 zemích a má roční příjmy převyšující 150 milionů USD.²

3.3.3 Ernst & Young

Počet zaměstnanců: 114 000

V ČR: 500 zaměstnanců

Počet kanceláří: 700

Počet zemí: více než 140

¹ Zdroj: <http://www.pwc.com/cz/cze/about/main/index.html>

² Zdroj: http://www.deloitte.com/dtt/section_home/0,1041,sid%253D12387,00.html

Výnosy: 18,4 mld. USD za finanční rok 2006

Roku 1989 zahájily společnosti Ernst & Whinney a Young proces sloučení, na jehož konci stál zrod společnosti Ernst & Young. Tato nová organizace se záhy usadila na špici v oblasti rychlé globalizace, nových podnikových technologií a nepřetržité podnikové změně.

Mezinárodní poradenská síť Ernst & Young poskytuje svým klientům širokou škálu služeb, a to především v oblasti účetnictví a auditu, daňového poradenství včetně zpracování daňových přiznání, řízení podnikatelských, technologických a bezpečnostních rizik či v oblasti transakčního poradenství a lidských zdrojů, v některých zemích poskytuje také právní poradenství.¹

3.3.4 KPMG

KPMG je celosvětová síť poradenských společností KPMG International. Společnosti v této síti poskytují služby v oblasti auditu, daní a poradenství prostřednictvím odborníků zaměřených na jednotlivá odvětví. Celosvětově členské společnosti zaměstnávají více než 104 000 pracovníků poskytujících služby v oblasti auditu, daní a poradenství ve 144 zemích.

Společnost KPMG Česká republika zahájila svou činnost v roce 1990, kdy byla v Praze otevřena první kancelář. V současné době má 650 zaměstnanců a kanceláře v Praze, Brně, Českých Budějovicích, Jablonci nad Nisou a Ostravě.

KPMG Česká republika poskytuje služby v oblasti auditu, řízení rizik a poradenských služeb, daňového a finančního poradenství. Z 528 odborných pracovníků je 23 partnerů, 24 statutárních auditorů, 68 certifikovaných účetních a 42 daňových poradců. V KPMG Česká republika působí celkem 28 kvalifikovaných zahraničních odborníků.²

¹ http://www.ey.com/global/content.nsf/Czech_Republic/Uvod

² <http://www.kpmg.cz/index.shtml/cz/about/>

3.4 Trh auditorských služeb v Evropě

Přestože v několika posledních letech je ekonomika v Evropě slábnoucí, dokázala řada nových projektů a aktivit spolu s rozvíjející se ekonomikou střední a východní Evropy eliminovat vliv recese ve vyspělých evropských zemích. Vlivem ekonomického poklesu bylo realizováno mnohem méně zakázek zabývajících se restrukturalizací podniků, fúzemi, akvizicemi a oceňováním. V takové situaci je audit a účetnictví v popředí účetní ekonomiky. Velkým zásahem do auditorské profese, a tedy i do trhu účetních a auditorských služeb, se staly jednak účetní skandály odstartované ve Spojených státech, a s tím související ukončení činnosti firmy Arthur Andersen.

K oslabení „Velké 4“ (dříve „Velké 5“) nedošlo, dá se však předpokládat, že pokud budou skutečně důsledně realizována opatření týkající se nezávislosti, otevře se prostor pro účetní a auditorské firmy střední velikosti, které budou schopny nabídnout služby na velmi vysoké úrovni. V minulosti existovalo přesvědčení, že pokud je účetní závěrka ověřena některou z firem „Velké 5“, pak je vše absolutně v pořádku. Avšak nedávné zkušenosti s účetními závěrkami některých společností v souvislosti s nekorektními postupy auditorů ukázaly, že ne vždy tomu tak musí být. Proto lze konstatovat, že firmy střední velikosti mají šanci dostat se na výsluní, aby však uspěly musí investovat nemalé úsilí i velké množství finančních prostředků, aby se kvalitou svých odborníků vyrovnaly „Velké 4“.

Podle pravidel EU všechny společnosti s veřejně obchodovatelnými cennými papíry musí své účetní závěrky od 1. ledna 2005 sestavovat dle IAS/IFRS. Za této situace se otevírá další prostor pro účetní a auditorské firmy, neboť poradenství v této oblasti je zcela jistě nezbytné a může tak být pro účetní a auditorské firmy ve střednědobém horizontu dalším nárůstem tržeb. [4]

3.5 Harmonizace účetních systémů

Přes veškeré odlišnosti jsou v současnosti patrné snahy o sbližování jednotlivých systémů účetnictví a dohledu nad ním, a to nejen v zemích Evropské unie, ale i v celosvětovém měřítku. Odborníci a mnohé nadnárodní organizace usilují již řadu let o překonání závažných rozdílů mezi národními účetními systémy. Proces harmonizace účetnictví rozhodně není jednoduchou záležitostí a vyžaduje hodně času. Úsilí o přibližování účetních soustav probíhá ve dvou liniích: jednak v rámci určitého hospodářsko-politického seskupení zemí (pro nás významné v rámci Evropské unie), a jednak harmonizace celosvětová.

3.5.1 Harmonizace v rámci Evropské unie

Cíl harmonizace v rámci EU byl stanoven už v roce 1957 ve smlouvě o založení Evropského hospodářského společenství. Harmonizace se uskutečňuje přizpůsobováním legislativy členských států prostřednictvím vydávaných norem – direktiv. Pro oblast účetnictví byly vypracovány mimo jiné tři direktivy, které tvoří kodex účetní legislativy Evropské unie: 4. direktiva (upravující účetní výkazy a přílohu účetní závěrky), 7. direktiva (upravující konsolidaci účetních výkazů) a 8. direktiva, jež se týká schvalování osob oprávněných k ověřování účetních výkazů, tedy auditorů. Evropská unie však upouští od harmonizace pomocí direktiv a kloní se k používání Mezinárodních účetních standardů IAS/IFRS. [4]

3.5.2 Celosvětová harmonizace

Světové finanční účetnictví má před sebou ještě dlouhou cestu. Avšak rostoucí globalizace a tlak světových kapitálových trhů nutí o tento cíl usilovat. V současné době existují na světě dva ucelené soubory účetních zásad a standardů, které tvoří základ pro budoucí světové účetní výkaznictví. Jsou jimi Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS) a americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP).

V rámci mezinárodní harmonizace hrál hlavní roli Výbor pro mezinárodní účetní standardy (International Accounting Standards Committee – IASC, jeho činnost nahradila Rada pro mezinárodní účetní standardy - IASB). Byl založen v roce 1973 jako soukromá organizace se sídlem v Londýně a jeho hlavním úkolem je vydávání mezinárodních účetních standardů (IAS/IFRS).

Mezinárodní účetní standardy obsahují:

- 1) Úvod, jenž definuje účel IAS, řídící orgány Výboru pro mezinárodní účetní standardy a jeho pracovní program.
- 2) Předmluvu k výkladu standardu, v níž se stanovují tyto cíle:
 - formulovat a ve veřejném zájmu vyhlášovat účetní standardy, které by měly být dodržovány při zveřejňování finančních účetních výkazů, propagovat jejich celosvětové přijetí a dodržování
 - pracovat všeobecně pro zlepšení vztahujících se k předkládání finančních účetních výkazů.
- 3) Koncepční rámec pro přípravu a předkládání finančních účetních výkazů
- 4) Účetní standardy.

Americké všeobecně uznávané účetní zásady (US GAAP) vydává od roku 1972 americká Rada pro standardy finančního účetnictví (FASB). FASB je soukromý nezávislý výbor, tvořený 7 členy (zástupci profese, podnikatelů, školství a vlády). US GAAP jsou všeobecné postupy, které praxe vyvinula a které byly praxí všeobecně akceptovány. US GAAP jsou sestaveny ze třech hierarchických úrovní zahrnujících:

- Fundamentální postuláty, což jsou ideové předpoklady a principy, na nichž spočívá výstavba účetního systému USA.

- Koncepční rámec – ucelený teoretický základ účetního výkaznictví.
- Účetní standardy – obsahují doporučené účetní postupy.

Účetní výkazy vyhotovené podle US GAAP jsou pro svoji propracovanost uznávány všemi světovými burzami. Ač vznikaly jako národní americké standardy, staly se účetními standardy světovými.

Důležité je, že na obecných předpokladech a principech uznávaných v US GAAP jsou koncipovány Mezinárodní účetní standardy, které jsou od počátku vytvářeny jako celosvětové. Dá se tedy očekávat, že oba soubory účetních standardů – US GAAP a IAS/IFRS – díky postupující globalizaci, splynou v jediný, celosvětově akceptovaný soubor. To bude však vyžadovat ještě hodně času a úsilí.

Již v říjnu 2002 zahájily IASB a FASB realizaci společného programu maximálního sblížení amerických a mezinárodních účetních standardů. Aktivitu, které jsou součástí tohoto programu zahrnují:

- Společné schůze konané dvakrát za rok,
- Společný program,
- Zapojení členů obou rad do všech významných projektů,
- Krátkodobé projekty sblížování,
- Podrobný soupis všech rozdílů a plán na eliminaci co největšího počtu z nich,
- Koordinace činností interpretačních orgánů obou rad. [11]

3.5.3 Účetní systémy a jejich rozdíly

V této kapitole se budu zabývat třemi účetními systémy a jejich podobnostmi a rozdíly. Jde o Mezinárodní účetní standardy (IAS/IFRS), Všeobecně uznávané účetní zásady ve Spojených státech (US GAAP) a české účetní předpisy (ČÚP). Přestože již existuje značné množství podobných bodů díky probíhající harmonizaci, mezi základními

principy IAS/IFRS, US GAAP a ČÚP i nadále přetrvávají významné rozdíly, které mohou mít významný dopad na finanční výkazy.

IAS/IFRS a US GAAP obsahují tzv. koncepční rámec. Principy uvedené v těchto rámcích poskytují základ pro tvorbu účetních standardů a základnu, na kterou lze odkazovat při přípravě účetních závěrek v případech, kdy existují konkrétní pravidla. ČÚP mají svůj základ v zákoně o účetnictví, kde jsou stanoveny základní účetní principy a požadavky na vedení účetnictví.

- Kvalitativní vlastnosti účetních informací:

IFRS – Účetní informace musí mít pro svou užitečnost určité vlastnosti. Koncepční rámec IFRS stanoví, že účetní informace musí být srozumitelná, relevantní, spolehlivá a srovnatelná.

US GAAP – Mnoho koncepčních předpisů stanoví podobné vlastnosti jako IAS, s větším důrazem na konzistenci účetních informací.

ČÚP – Informace v účetní závěrce musí být spolehlivé, srovnatelné, srozumitelné a posuzující se z hlediska významnosti (srovnatelné s IFRS). Obecně platí, že účetní jednotky jsou povinny vést účetnictví správné, úplné, průkazné, srozumitelné, přehledné a způsobem zaručujícím trvalost účetních záznamů.

- Složky účetního vykazování

IFRS – Koncepční rámec IFRS stanoví pět složek účetního vykazování: aktiva, závazky, vlastní kapitál, výnosy (včetně zisků) a náklady (včetně ztrát). Aktiva jsou zdrojem, kontrolovaným v důsledku minulých událostí. Závazky jsou současnou povinností, která vznikla na základě minulých událostí. Aktiva a závazky jsou uznávány v rozvaze pokud je „pravděpodobné“ že přinesou budoucí ekonomické užitky, resp. že vyústí v odtok zdrojů z podniku, a pokud jsou tyto užitky spolehlivě měřitelné. Vlastní kapitál je zbytkový podíl na aktivech podniku po odečtení všech jeho závazků. Výnosy jsou přírůstky ekonomických užitků, které vedou ke zvýšení vlastního kapitálu odlišnému od jeho zvýšení v souvislosti s příspěvky vlastníků. Náklady jsou poklesy ekonomických užitků, které vedou k poklesu vlastního kapitálu odlišnému, než je rozdělení vlastního kapitálu vlastníků.

US GAAP – Složky účetního vykazování, definice a kritéria pro jejich uznávání jsou srovnatelná s IFRS. Koncepční předpisy US GAAP obsahují další součásti: vklady a rozdělení zisků vlastníkům a celkový výnos. Celkový výnos zahrnuje veškeré změny vlastního kapitálu během období, kromě vkladů a rozdělení zisku vlastníkům.

ČÚP – Česká účetní legislativa odkazuje na stejné složky účetního vykazování (tj. aktiva, cizí zdroje, vlastní kapitál, výnosy a náklady) – nejsou však k dispozici rozpracované definice těchto pojmů. Určité položky těchto základních složek jsou definovány v účetních postupech.

- Účetní závěrka a její soulad s účetními principy

IFRS – Podniky musí zveřejnit skutečnost, že účetní závěrka je připravena v souladu s IFRS. Účetní závěrka nesmí uvádět soulad s IFRS, pokud není v souladu se všemi použitelnými standardy a interpretacemi.

US GAAP – Americké podniky, jejichž akcie jsou kótovány na burze, musí dodržovat zásady US GAAP a všechny požadavky, pravidla a interpretace Komise pro burzy a cenné papíry („SEC“). Podniky registrované v ostatních státech, jejichž akcie jsou kótovány na burze se sídlem ve Spojených státech, mohou sestavovat účetní výkazy podle US GAAP nebo jiného souhrnného systému účetních zásad (jako například IFRS) za předpokladu, že je v příloze účetní závěrky provedeno odsouhlasení a porovnání čistého zisku/ztráty a vlastního kapitálu s US GAAP. Pro podniky, jejichž akcie nejsou kótovány, neplatí povinnost výkaznictví na federální úrovni. Některé regulované podniky však mají ze zákona povinnost sestavovat účetní závěrku.

ČÚP – Účetní jednotky, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném trhu cenných papírů v členských státech Evropské unie, použijí pro účtování a sestavení účetní závěrky a konsolidované účetní závěrky IFRS. Ostatní účetní jednotky musí účtovat a sestavovat účetní závěrky v souladu se zákonem o účetnictví a souvisejícími prováděcími předpisy, pro konsolidovanou účetní závěrku mohou použít IFRS.¹

¹ IFRS, US GAAP a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly. Praha: PricewaterhouseCoopers, 2004.

3.6 Dohled nad auditorskou profesí

Účetní skandál Enronu se stal pro firmu osudným. Společnost se z vrcholu zřítila až na dno a zbankrotovala. Aféra vedla i k zániku jednoho ze členů pětice největších světových auditorských firem, společnosti Arthur Andersen. Samotné podezření, že se chyby můžou nacházet i v účetních knihách jiných velkých podniků, se podílelo na propadu cen akcií na amerických burzách v roce 2002. A bohužel pro Ameriku a investory se také potvrdilo.

Přímým důsledkem takového účetnictví, které mělo kvůli růstu ceny podnikových akcií vylepšovat hospodářské výsledky firem, bylo přijetí takzvaného Sarbanes-Oxleyho zákona. Ten zpřísnil pravidla pro audity ve firmách a vnesl větší zodpovědnost manažerů za vedení a stav účetnictví jejich korporací. Už se nemohou vymlouvat na to, že na účetnictví měli své lidi a oni samotní ničemu nerozumějí, a proto nenesou zodpovědnost. Nový zákon také částečně posunul těžiště moci ve firmách. A to ze strany správních rad směrem k investorům.

Rozpoutal zároveň debatu, zda reformy, které přinesl, jsou dostatečné na to, aby zabránily opakování podobných skandálů. Vrcholoví manažeři v Americe jsou nyní určitě více obezřetní v tom, co si ještě mohou dovolit. A také v tom, co podepisují a za co pak případně nesou trestní zodpovědnost.

Ale tlaky, aby byla hodnota akcií firem, kterým šéfují, co nejvyšší, jen tak nezmizí. V Americe se na to trhy a investoři zaměřují již od 20. let minulého století. A i manažerům, často odměňovaným akciovými bonusy, jde o to, hnát tuto cenu co možná nejvýše. Mezi odborníky proto převládá názor, že nestačí jen přijmout nějaká pravidla. Proti přísnosti Sarbanes-Oxleyho zákona se ozývají hlasy na jeho částečné uvolnění. Podle nich je třeba, aby se změnila v USA celá firemní kultura. A to přesto, že Amerika má v tomto náskok před Evropou, potrvá zřejmě ještě dlouho.

Skutečné ohrožení může znamenat pro auditory finanční odpovědnost za jejich chyby. Nesou totiž odpovědnost za schválení účetnictví firem. Pokud selžou, pokuty a žaloby

poškozených akcionářů je mohou zničit. V Americe proto na omezení odpovědnosti tlačí prostřednictvím obchodní komory. Ve Velké Británii se dokonce zákon, který by měl zrušit osmdesát let platící neomezenou odpovědnost auditorů, dostal až do parlamentu.

Výsledek na sebe nenechal dlouho čekat. Sarbanes-Oxleyho zákon, přijatý po odhalení spekulací ve firmě Enron a jejím následném krachu, se ukázal jako příliš přísný a příliš nákladný. Výjimky při jeho aplikaci ve firmách ohlásily koncem roku 2006 komise pro dohled nad firemním účetnictvím PCAOB (organizace, která ve Spojených státech dohlíží na práci auditorů) i americká komise pro cenné papíry. Nová pravidla, která mají ulehčit život hlavně menším společnostem (do hodnoty 75 miliónů dolarů), začaly platit na jaře letošního roku.

Cílem je, aby se auditoři zaměřili na skutečně důležité věci a mohli provádět společnostem cílený audit. Nové standardy vydané PCAOB povolují u menších společností provádět jednodušší kontrolu. Podle nových pravidel už například nebudou muset auditoři povinně posuzovat provádění vnitřní firemní kontroly a řídicí mechanismy společnosti. Postačí, když projdou firemní výkazy.

Audit je vysoce odbornou činností, jejíž činnost slouží především veřejnému zájmu. Proto nemůže být auditorská profese ponechána samovolnému vývoji či regulována pouze neviditelnou rukou trhu. Zároveň ale není vhodné, aby auditorská profese podléhala státní regulaci, neboť stát často vystupuje jako jeden z uživatelů auditorských služeb, a tak by mohlo dojít k zneužití. A tak nepodjatému řízení auditorské profese odpovídá regulace pomocí samosprávných profesních organizací. Jejich úkolem je zajišťovat vysokou odbornost na vstupu do profese, kontrolovat kvalitu prováděných auditorských služeb a dodržování etických pravidel. V ČR je takovou profesní organizací s povinným členstvím ze zákona Komora auditorů ČR.

Avšak vytváření profesních organizací v oblasti účetnictví a auditu nemůže být v době globalizace pouze záležitostí jednotlivých států. Proto vznikají organizace nadnárodní,

jejichž cílem je harmonizovat podmínky výkonu profese v rámci širších nadnárodních celků (EU, USA).

Významnou nadnárodní organizací, která je reprezentativní profesní organizací účetních a auditorů v Evropě, je Evropská federace účetních (FEE). Vznikla v roce 1986, sídlí v Bruselu a sdružuje profesní organizace z řady evropských zemí. Jejími hlavními cíli jsou:

- podporovat a prosazovat profesní zájmy evropských auditorů a účetních znalců,
- působit jako jediná reprezentativní organizace příslušníků účetní profese v Evropě ve vztahu k institucím Evropské unie,
- průběžně a včas informovat členské organizace o současných i výhledových celoevropských trendech s dopadem na auditorskou praxi a tyto trendy aktivně ovlivňovat,
- zastupovat evropské účetnictví a audit na mezinárodní úrovni,
- posilovat spolupráci mezi profesními organizacemi účetních a auditorů v Evropě ve vztahu k problémům, jejichž řešení je jejich společným zájmem,
- pracovat na zkvalitňování, harmonizaci a liberalizaci účetní a auditorské praxe a regulaci účetnictví v Evropě s přihlédnutím k celosvětovému vývoji a v případě potřeby hájit specifické evropské zájmy.

Další významnou nadnárodní profesní organizací je Mezinárodní federace účetních (IFAC). Sdružuje národní organizace účetních a auditorů, sídlí v New Yorku a působí v celosvětovém měřítku. Členství v této organizaci je prestižní záležitostí každé národní profesní organizace. Komora auditorů ČR je členem od roku 1994. Její hlavní aktivity zahrnují:

- rozvoj a harmonizace účetních a auditorských standardů,
- monitorování úrovně kvality účetní a auditorské profese a dodržování etických pravidel v členských státech,
- podpora a financování rozvojových zemí,
- boj proti korupci,

- tvorba standardů pro veřejný sektor,
- liberalizace pravidel pro nezávislost auditora
- podpora pojištění účetní a auditorské profese v mezinárodním měřítku.

Obě tyto organizace mají společnou snahu, aby účetní a auditorská profese ve všech státech měla vysokou odbornou úroveň, aby byla dodržována etická pravidla zvyšující její společenskou prestiž a aby docházelo k postupné harmonizaci účetních a auditorských systémů a služeb. [7], [11]

4 Šance a rizika pro české auditory v EU

Pomocí tzv. SWOT analýzy vyhodnotím situaci naší auditorské profese z pohledu silných a slabých stránek, příležitostí a nebezpečí. České auditorské společnosti by se měly při tvorbě vhodné strategie na zapojení do trhu EU připravit na nebezpečí, vzít v úvahu slabé stránky a především umět efektivně využít silné stránky a příležitosti.

Silné stránky

- schopnost a ochota auditorů ke kontinuálnímu profesnímu vzdělávání a ke změně postupů za účelem dosažení lepších výsledků
- znalosti a dovednosti auditorů i v jiných oblastech, jako je ekonomické, finanční a daňové poradenství, metodika účetnictví apod.
- Komora auditorů, jako nezávislá samosprávná profesní organizace, která spolupracuje s mezinárodními organizacemi, provádí aplikaci mezinárodních auditorských směrnic a etického kodexu, nabízí metodickou podporu a pečuje o odbornou úroveň auditorů

Slabé stránky

- dosud spíše nízká znalost odborné angličtiny u mnohých auditorů a tedy nízká, nebo žádná schopnost pracovat s texty mezinárodních účetních standardů v originále
- nízká znalost práva EU, zejména direktiv EU týkajících se účetnictví, auditu, obchodního zákona, ochrany spotřebitelů apod.
- malá snaha udržovat vysokou odbornost u některých auditorů, která je nezbytná pro tuto profesi, neplnění povinnosti kontinuálního vzdělávání
- u některých auditorů nezájem o globální harmonizaci účetní a auditorské profese, neporozumění principům mezinárodních standardů
- chybné postupy, nedodržování auditorských směrnic a etického kodexu u některých auditorů

Příležitosti

- otevření nových trhů, a tedy nových příležitostí, nejen v zemích bývalé patnáctky EU, ale i v dalších nových členských zemích EU ze střední a východní Evropy
- poskytování ekonomického poradenství a konzultací týkajících se podnikání, marketingu, strategie a tím podpora prosperity firem a jejich konkurenceschopnosti
- vydávání opatření Komorou auditorů k podpoře nezávislosti a kvality auditorských služeb a jejich důsledná kontrola
- nižší cenová hladina v ČR, která přispívá k nižším nákladům auditorských firem, může být dočasnou výhodou auditorů a přispět ke vstupu na trhy EU nebo k získání nových klientů pro zahraniční společnosti s pobočkami v ČR

Nebezpečí

- nejen auditorskou profesi, ale i jiná odvětví může ohrozit ekonomická recese v globálním rozměru a potenciální měnové krize
- v důsledku zavádění přísných nařízení a směrnic EU a zvýšením nákladů převyšující možnosti firem může docházet ke snížení ekonomické výkonnosti českých firem, nebo i k jejich bankrotům a likvidaci, čímž bude auditorům ubývat klientů
- k úbytku klientů auditorům může docházet také na evropských trzích vlivem ekonomické recese v zemích EU způsobenou silným protekcionismem v porovnání s USA, Japonskem a asijskými zeměmi, což může vést ke snížení konkurenceschopnosti společností EU na globálních trzích
- celosvětové zhoršení důvěry v auditorskou profesi v důsledku medializovaných selhání auditorských firem
- snížená důvěryhodnost českých auditorů a společností způsobená ojedinělými, ale veřejně známými selháními auditorů v České republice
- potenciální diskriminace auditorů z nově přistoupených zemí v patnácti bývalých státech EU díky preferenci národních auditorů
- legislativní změny v ČR, které upravují zvýšení limitů pro povinný audit společností

4.1 Doporučení pro stát

Jakákoli nová struktura regulace auditorské profese v České republice musí být schopna zohlednit požadavky novelizované Osmé směrnice EU, týkající se kvalifikace statutárních auditorů. Novela této Směrnice, která byla schválena v červnu 2006, vyžaduje, aby byly ve všech národních rámcích regulace auditorské profese zohledněny následující požadavky:

- Zákon musí omezovat právo provádět externí audit, případně být jmenován statutárním auditorem účetních jednotek, na které se vztahují požadavky Čtvrté a Sedmé směrnice EU, pouze na osoby se zvláštním osvědčením pro tento účel; vymezení subjektů, kterých se toto ustanovení bude týkat, by mělo být rovněž stanoveno zákonem. Za porušení tohoto požadavku účetní jednotkou či neautorizovanou osobou musí být stanoveny sankce.
- V této souvislosti by mělo být zákonem upraveno rovněž splnění požadavků zajistit nezávislost statutárního auditora na auditovaném subjektu a jeho absolutní nezainteresovanost na manažerských rozhodnutích tohoto subjektu. Zákon by tedy měl zajistit, aby auditoři vlastnili nejen předepsané osvědčení, ale aby splňovali zákonné podmínky nezávislosti; auditor nesmí např. být zaměstnancem ani členem orgánu auditovaného subjektu ani nesmí být jakýmkoli jiným, byť nepřímým, způsobem zainteresován na vedení tohoto subjektu.
- Bude nutno buď ze zákona určit kompetentní orgán, který bude odpovídat za vydávání auditorských osvědčení, nebo delegovat oprávnění ke stanovení takovýchto kompetentních orgánů na vládu. V případě, že bude využita druhá z těchto možností, měl by zákon stanovit podmínky, které musí splňovat jakákoli organizace, která bude určena jako kompetentní orgán. Tyto podmínky budou vycházet z požadavků stanovených v nové Směrnici. Kompetentními orgány se mohou stát profesní sdružení za předpokladu, že budou podléhat

veřejnému dohledu. Vláda by si měla vyhradit možnost zrušit pověření kompetentního orgánu a převést je na jiný subjekt.

- Povinnosti kompetentního orgánu by měly zahrnovat činnosti, které v současné době vykonává KAČR (posuzovat žádosti o auditorské osvědčení a vydávat tato osvědčení pouze osobám, které vyhoví testům teoretických znalostí a požadavkům na praktické .kolení, které budou stanoveny novými zákony, platnost těchto osvědčení by měla být pravidelně obnovována; posuzovat žádosti auditorských společností o registraci a povolit tuto registraci pouze společnostem, které vyhoví podmínkám ovládání auditorů stanoveným zákonem, v souladu se Směrnicí; zavést opatření vedoucí k vypracování a vydání standardů upravujících profesní jednání, etiku, provádění auditu, kontinuální profesní rozvoj a vnitřní kontrolu kvality auditorských společností, případně k převzetí příslušných vhodných mezinárodních standardů v některých oblastech; zavést efektivní opatření zjišťující, zda auditoři a registrované auditorské společnosti jednají v souladu s pravidly a standardy tohoto orgánu a se zákonem, a posuzovat a ukládat kárná opatření subjektům, u nich. je zjištěno porušování těchto pravidel, standardů nebo zákona; spolupracovat s vládou a s orgánem veřejného dohledu na přípravě a vydávání vhodných pravidel a směrnic pro auditory).
- Zákon by měl stanovit systém veřejného dohledu, zajišťující kontrolu práce všech statutárních auditorů a fungování všech licenčních a regulačních opatření specifikovaných v novelizované Směrnici. Účel a funkce tohoto orgánu, stejně jako ustanovení týkající se jeho složení, by měly být stanoveny zákonem. Podle Směrnice jsou členské státy rovněž povinny zajistit výběr osob vykonávajících veřejný dohled na základě nezávislého a transparentního nominačního postupu. Systém veřejného dohledu nad statutárními auditory a auditorskými společnostmi má být založen na kontrole v domovském státě. Měl by však umožnit a zabezpečit také účelnou spolupráci na úrovni EU. Měl by být řízen osobami mimo profesi, ale z oblastí významných pro audit, odborníky, kteří nejsou spojeni s auditorskou profesí, příp. z ní odešli. Nová směrnice však

umožňuje, aby se na řízení systému veřejného dohledu podíleli (jen částečně a v menšinovém zastoupení) i auditoři, kteří svoji profesi vykonávají.

- Orgán veřejného dohledu by měl zastávat následující funkce:
 - sledovat, jak kompetentní orgán plní své statutární povinnosti v oblasti schvalování a registrace auditorů a auditorských společností,
 - posuzovat, a pokud to uzná za vhodné, schvalovat přijímání etických standardů, standardů auditorské praxe, kontinuálního profesního rozvoje a standardů vnitřní kontroly kvality auditorských společností kompetentním orgánem,
 - sledovat, jak kompetentní orgán plní své funkce v oblasti kontinuálního profesního rozvoje, zajištění kvality auditu a dozorčích a kárných opatření.
 - Kdykoli poskytovat kompetentnímu orgánu jakákoli doporučení nebo pokyny, které uzná za vhodné s ohledem na svou dohledovou funkci. Měl by být schopen zejména doporučit kompetentnímu orgánu kárné šetření jakéhokoli konkrétního auditora nebo auditorské společnosti.
 - V případě, že to uzná za vhodné, trvat na provedení vlastního oficiálního šetření postupu konkrétního auditora nebo auditorské společnosti. (K tomuto účelu by měl tento orgán jmenovat vyšetřovací výbor a kárný výbor; v těchto výborech by měli být povinně zastoupeni kvalifikovaní odborníci v oblasti práva a výbory by měly postupovat v souladu s požadavky zákonů EU o lidských právech a zaručovat spravedlivost soudu). Zákon by měl stanovit rozsah sankcí, které bude orgán dohledu oprávněn uplatnit vůči auditorovi nebo auditorské společnosti, pokud se bude domnívat, že se prokazatelně provinili.
 - Pravidelně informovat vládu o plnění svých funkcí, poskytovat jí potřebné informace a jakákoli doporučení.
- Zákon by měl řešit rovněž otázku způsobu financování nového orgánu. Směrnice stanoví, že systém dohledu by měl být financován přiměřeným způsobem a že zdroj jeho financování musí být bezpečný, stabilní a nesmí být nepřipustně ovlivňován statutárními auditory nebo auditorskými společnostmi.

Financování by mohlo být zajištěno zčásti z vládních prostředků a zčásti z poplatků subjektů, jejichž účetnictví podléhá statutárnímu auditu s tím, že na subjekty veřejného zájmu by mohl být uvalen vyšší poplatek.

- Nový zákon by měly definovat strukturu orgánu veřejného dohledu. Vzhledem k tomu, že Směrnice požaduje, aby osoby účastníci se veřejného dohledu byly vybírány na základě nezávislého a transparentního nominačního procesu, zákon by měl tedy stanovit minimálně následující vymezení:
 - počet členů výboru tohoto orgánu,
 - požadavek, aby tito členové měli prokazatelné znalosti a zájem o účetnictví a audit,
 - požadavek, aby členové byli připraveni sloužit veřejnému zájmu, a
 - aby bylo stanoveno nejvyšší možné procento členů tohoto orgánu, kteří jsou nebo byli praktikujícími auditory.
- Směrnice vyžaduje, aby proces jmenování členů byl nezávislý a to ani na vládě, ani auditorské profesi. Bylo by však velmi těžko v praxi proveditelné, aby se vláda tohoto procesu do určité míry neúčastnila, i když jen tím, že jej umožní, vzhledem k tomu, že členské státy mají výslovnou povinnost stanovit opatření týkající se veřejného dohledu.
- Zákon by měl stanovit také délku funkčního období členů orgánu veřejného dohledu.
- Zákon o účetnictví by se zásadně měnit neměl, novela pouze vymezuje tzv. subjekty veřejného zájmu, kterými jsou subjekty, které se řídí právem členského státu a jejichž převoditelné cenné papíry jsou přijaty k obchodování na regulovaném trhu kteréhokoli členského státu, dále úvěrové instituce a pojišťovny. Členské státy mohou za subjekty veřejného zájmu označit také další subjekty, například ty, které jsou důležité z hlediska veřejného zájmu vzhledem k povaze své činnosti, své velikosti nebo počtu svých zaměstnanců.

U těchto subjektů budou zavedeny přísnější požadavky (zřízení výboru pro audit).

4.2 Doporučení pro auditorské společnosti

Auditorská profese je v současnosti velmi rozvinutá nejen ve světě, ale už i v České republice. Trh auditorských služeb je vysoce konkurenční. Proto se každá auditorská společnost musí zabývat co nejefektivnějším skloubením nejrůznějších aktivit, aby v tržním prostředí nejen přežila, ale aby se i úspěšně rozvíjela.

Chce-li být česká auditorská společnost úspěšná na evropském trhu, musí si vybudovat patřičnou image. K nejdůležitějším skutečnostem ovlivňujícím image společnosti patří zejména obecné povědomí o jejím jménu, resp. o službách, které poskytuje. Image zahrnuje specifika jako je povědomí, všeobecná známost, jméno a pověst mezi širokou veřejností a mezi odbornými kruhy. Auditorská společnost musí chránit svou image tím, že se bude vyhýbat zakázkám, které by její pověst mohly poškodit. Samozřejmě si musí vždy zachovat svou profesionálnost a nesmí se nechat ovlivnit machinacemi a zakrýváním různých podvodů. Neboť je velmi těžké si dobrou pověst vybudovat a udržet, avšak velmi jednoduché ji z různých příčin ztratit.

Konkurenční výhodu na evropském trhu by českým auditorům mohlo přinést získání pověsti výjimečné kvality a věrohodnosti, která je po mediálních skandálech tolik ořesena. Ideální by bylo, kdyby pro svou věrohodnost a důslednost při provádění auditu byli preferováni na kapitálových trzích v EU. Zde je nezastupitelná úloha Komory auditorů ČR, která má k dispozici potřebné nástroje i pravomoci a může výrazně ovlivňovat kvalitu a dodržování profesní nezávislosti auditorů. Konkrétně by mohla zavést přísnější pravidla pro řízení a kontrolu kvality auditorské profese, zvýšit počet kontrol a zrychlit vyřizování podnětů a stížností, nekompromisně udělovat kárná opatření včetně vyškrtnutí ze seznamu auditorů tam, kde došlo k závažným porušením závažných pravidel, obohatit nabídku vzdělávacích akcí a seminářů, vhodně prezentovat veškeré činnosti na veřejnosti a vytvářet tak pozitivní povědomí.

Významným prvkem je komunikace. Auditorská společnost musí umět komunikovat nejen se svými současnými a potenciálními zákazníky, ale i se širokou veřejností. Vhodným komunikačním nástrojem můžou být v této oblasti odborné články a inzerce v ekonomicky zaměřeném tisku, informační bulletiny, podnikové časopisy pro zaměstnance i širší veřejnost, pořádání odborných konferencí, dny otevřených dveří, rozhovory, veřejná vystoupení, organizování kurzů a seminářů, oslovení potenciálních klientů a zaměstnanců účastí na různých veletrzích a prostřednictvím internetu.

Každá auditorská společnost by si měla vytvořit dostatečně početný a kvalifikovaný pracovní personál tvořený z trvalých zaměstnanců a externích spolupracovníků. Zaměstnance je nutno nejen správně vybrat, ale i dále profesně vzdělávat, vést a motivovat. Je třeba zabezpečit vysokou profesní úroveň všech zaměstnanců, základním předpokladem pro přijetí do auditorské společnosti by mělo být vysokoškolské vzdělání, aby po té mohlo následovat další vzdělávání a profesní růst. Společnost by měla podporovat zaměstnance v jejich neustálém profesním rozvoji formou získávání různých odborných certifikací např. účetní znalec, účetní expert, daňový poradce, auditor, atd. Dále různá školení ohledně mezinárodních účetních a auditorských standardů, českých účetních a daňových předpisů, legislativních změn, informačních systémů využitelných v oboru, účast na mezinárodních konferencích. Dále je nezbytností poskytovat studium cizích jazyků, především odborné angličtiny, popř. kurzy německého nebo francouzského jazyka. U mnohých auditorů je dosud nízká znalost odborné angličtiny, která je však nutná pro jejich práci, neboť musí umět pracovat s anglickými texty v originále a jejich zakázky se budou mnohdy týkat mezinárodních společností. U velkých mezinárodních auditorských společností nejsou výjimkou krátkodobé i dlouhodobé odborné pracovní zahraniční pobyty.

Dlouhodobý úspěch závisí nejen na šíři odborných znalostí, ale také na flexibilitě a připravenosti poskytovat klientům služby podle jejich potřeby. V průběhu uplynulých let se výrazně měnilo prostředí ve kterém auditorské společnosti působí, a tak se měnily a mění i potřeby klientů. Je potřeba neustále přicházet s novými službami a produkty, pouze samotný audit už nestačí. Klient se často rozhoduje podle širě nabízeného

sortimentu služeb a jejich kvality. Proto jednoznačně doporučuji orientaci na co nejširší okruh doprovodných služeb, jež jsou klienty značně žádané a u nichž lze do budoucna ještě určitý nárůst poptávky předpokládat.

Širokým spektrem nabízených služeb může být: audit účetní závěrky podle českých předpisů, audit účetní závěrky sestavené podle jiných než českých účetních standardů (IAS/IFRS, US GAAP), asistence v procesu přípravy účetní závěrky dle příslušných standardů, poradenství při přípravě konsolidované účetní závěrky dle příslušných standardů, asistence při vytváření účetních manuálů pro účetní jednotky, ekonomicko-právní poradenství – řízení podnikatelských rizik, předinvestiční prověrky, daňové poradenství – zpracování daňových přiznání, mezinárodní zdanění právnických osob, DPH a celní plánování, finanční poradenství – pro všechny typy podnikových transakcí právnických osob, fúze, akvizice, prodeje, financování, odkup společností, privatizace, oceňování, poradenství v soudních sporech, právní poradenství, poradenství pro lidské zdroje a jiné.

Tabulka 2: Největší poradenské firmy dle celkové výše tržeb (rok 2005)

Pořadí	Název firmy	Tržby v tis. Kč
1	KPMG Česká republika	2 225 241 ¹
2	Deloitte Czech Republic	1 308 235
3	McKinsey & Company	860 164
4	PWC Česká republika	844 711 ²
5	Ernst & Young Audit & Advisory	613 724 ³
6	IDS Scheer ČR	380 000
7	Consulting ČS	86 483
8	Mercuri International	85 000
9	M.C.TRITON	68 563
10	Rödl & Partner	63 329

Zdroj: Marketingové noviny

¹ údaj za účetní období 1/2004 až 9/2005

² údaj za účetní období 7/2004 až 6/2005

³ údaj za účetní období 7/2004 až 6/2005

4.3 Doporučení pro neauditované společnosti

Jde především o malé a střední podniky, které nepodléhají povinnosti auditu ze zákona a přitom jsou významnou součástí ekonomiky České republiky. Podněcují konkurenční dynamiku ekonomiky a přímo či nepřímo působí na velké podniky, zejména v oblasti zvyšování efektivnosti a inovací.

Tyto podniky mají mimořádný význam pro rozvoj každého národního hospodářství, pro rozvoj jednotlivých obcí, měst a regionů. Hrají rozhodující úlohu při vytváření nových pracovních příležitostí a tím působí jako faktor sociální stability a ekonomického rozvoje; spoluvytvářejí zdravé podnikatelské prostředí a zvyšují dynamiku trhu.

Také pro tyto podniky má audit svůj význam. Jeho význam auditu pro hodnověrnost účetních informací není třeba zdůrazňovat. Ověřená účetní závěrka by měla být spolehlivým zdrojem informací pro rozhodování všech uživatelů účetních informací, ať už se jedná o potenciální investory, banky, obchodní partnery apod. Proto i menší podniky, které nemají ze zákona povinnost auditu, se právě z uvedených důvodů mohou rozhodnout pro dobrovolný audit.

Rozhodující se ukázaly faktory, jako například velikost podniku, která je prvním faktorem, co rozhoduje o tom, zda si podnik nechá auditovat účetní závěrku. Čím více se podnik přibližuje stanoveným limitům pro povinný audit, čím větší je počet a rozsah podnikových transakcí, tím se zvyšuje pravděpodobnost, že bude žádat dobrovolný audit. Podniky si tak zajišťují kontinuitu pro případ, že se stanou povinně auditovanými.

Charakter podniku je dalším faktorem, který ovlivňuje vztah mezi náklady a přínosem auditu. Je prokázáno, že informační asymetrie se zvyšuje u společností, kde je oddělené vlastnictví a kontrola, což zvyšuje poptávku po auditu účetní závěrky. Ve velkých

podnicích s externími vlastníky hraje audit významnou roli ve vztazích mezi vlastníky a vedením. V malých podnicích je však situace jiná, obvykle není odděleno vlastnictví od vedení. Výzkum však ukázal, že audit účetní závěrky malých podniků je důležitý ve vztahu k bankám, jejichž úvěry jsou hlavním zdrojem financování těchto podniků. Informační asymetrie může však vzniknout i mezi vlastníky, kteří nemají potřebné znalosti k interpretaci účetních informací.

Management podniku je třetím faktorem rozhodujícím pro poptávku po auditu. Vedení podniku může chtít nezávislou kontrolu, která by zamezila významným chybám. V malých podnicích může být vysoké riziko chybovosti zpravidla z důvodu podceňování vnitřního kontrolního systému. Ředitelé, kteří požadují dobrovolný audit, očekávají zvýšení kvality účetních informací a jejich důvěryhodnosti nejen ve vztahu k bankám, ale i daňovým úřadům a dalším oficiálním autoritám státní správy. Od dobrovolného auditu tedy očekávají:

- Zajištění kontroly účetních záznamů a účetního systému,
- zvýšení kvality účetních informací,
- zvýšení důvěryhodnosti účetních informací ze strany jejich externích uživatelů,
- pozitivní dopad na pověst podniku.

Závěr

Audit je vysoce odbornou činností, jejíž činnost slouží především veřejnému zájmu. Hlavní prioritou se proto stává novelizace 8. směrnice EU o účetním auditu tak, aby byla vytvořena komplexní, principy respektující norma upravující všechny zákonem předepsané audity v Evropské unii a řešící následující oblasti: externí zajištění kvality auditu, nezávislost auditorů, etický kodex, auditorské standardy, účinnost kárných sankcí, jmenování a odvolání statutárních auditorů a veřejný dohled. Pro ten by směrnice měla stanovit minimální principy a koordinační mechanismy mezi členskými státy. Spolu se zavedením Mezinárodních standardů finančního výkaznictví IFRS, povinným pro všechny české společnosti, které jsou emitenty cenných papírů registrovaných na regulovaném (veřejném) trhu cenných papírů v Evropské unii, auditori nejen takovým, ale úplně všem společnostem provádí audity podle Mezinárodních standardů auditu ISA.

Z výše uvedených trendů je zřejmé, že všechna opatření profesních organizací, Evropské komise i nezávislých odborníků směřují k tomu, aby byl význam auditu a auditorů při zajišťování důvěry veřejnosti ve spolehlivost předkládaných finančních informací v následujícím období zvýšen. Prostředkem posílení tohoto významu musí být regulace, která odstraní příčiny pochybnosti o nezávislosti auditorů a nalezne odpovídající míru mezi příspěvkem auditorů ke zvýšení důvěryhodnosti výročních zpráv společností a mezi další přidanou hodnotou, kterou je kvalifikovaný, nezávislý a profesionálně zdatný auditor schopen auditovanému podniku poskytnout. Komora auditorů České republiky již přistoupila k potřebným úpravám svých vnitřních norem.

Komora rovněž podporuje včasné úpravy českých právních předpisů směrem naznačeným příslušnými doporučeními Evropské komise a aktivně spolupracuje s Ministerstvem financí a Českou národní bankou na úpravách prostředí tak, aby čeští auditori mohli působit za podmínek srovnatelných se svými evropskými kolegy a aby audit poskytnutý českým auditorem nebo českou auditorskou společností představoval pro akcionáře, investory i další uživatele finančních informací spolehlivou záruku, že situace podniku je právě tak dobrá (nebo právě tak špatná), jak ji představenstvo nebo

jednatelé popisují. Úlohou auditora není a ani v budoucnosti nebude posuzování úspěšnosti vedení podniku (to náleží analytikům a v konečném důsledku majitelům), ale hodnocení souladu předkládaných výsledků s realitou.

Stále jsme svědky nečekaných krachů a přiznání značných obtíží různých společností po celém světě (u nás to byly různé bankovní domy, v USA společnost Enron nebo WorldCom, či v Itálii Parmalat). Je nutné si položit otázku, zda příčiny těchto krachů nemají na svědomí kromě samotných firem a jejich neschopných manažerů také auditoři. Proto jsem se v mé diplomové práci zabýval také úrovní auditorské profese a postavením auditorů v ČR a v jiných tržních ekonomikách.

Vývoj v České republice sleduje již delší dobu vývoj v Evropské unii. Naplňujeme v této oblasti všechny platné směrnice EU, ale tyto normy dnes skutečně představují podmínku nutnou, nikoliv však postačující. V právní oblasti čeká ČR řada úkolů, a nejde zdaleka pouze o regulaci auditorů, ale o vnesení kontrolních prvků do celého řetězce, na jehož konci stojí informace o finančním stavu a výsledku hospodaření podniku, kterým je veřejnost ochotna věřit a na jejichž základě je připravena činit svá ekonomická a investiční rozhodnutí.

Cílem mé práce bylo analyzovat vývoj a současný stav auditorské profese ve světě a v České republice. Postavení a role auditorů, auditorské služby a dohled nad profesí jsou v jednotlivých zemích odlišné. Pokusil jsem se o srovnání dvou odlišných forem auditu a snažil jsem se vytvořit obraz o auditorské profesi v Německu a v USA v návaznosti na situaci v ČR a analýzu současného stavu auditorské profese v Evropě. Jelikož tuto oblast velmi ovlivňuje účetnictví, zabýval jsem se také účetními systémy a rozdíly mezi nimi. Přes veškeré odlišnosti dochází v současnosti ke sbližování jednotlivých systémů jak v evropském, tak celosvětovém měřítku. V rámci EU probíhá harmonizace pomocí tzv. direktiv a celosvětová harmonizace má základ v Mezinárodních účetních standardech (IAS/IFRS) a amerických všeobecně uznávaných účetních zásadách (US GAAP). Harmonizace auditorské činnosti spočívá v zavádění Mezinárodních auditorských standardů (ISA) pro všechny audity prováděné v EU a v přijetí etického kodexu. Dohled nad auditorskou profesí provádí především

nadnárodní organizace Evropská federace účetních (FEE) a Mezinárodní federace účetních (IFAC). Komora auditorů ČR je členem obou těchto profesních organizací.

V poslední části diplomové práce jsem se pokusil analyzovat situaci českého auditu. Vyhodnotil jsem silné a slabé stránky českých auditorů a příležitosti a ohrožení, které naše auditory čekají. Strategickým cílem této práce jsou doporučení pro české auditorské společnosti v jejich silném konkurenčním prostředí. České auditorské firmy si musí vybudovat pozitivní povědomí, získat pověst věrohodnosti a kvality, aby byly připraveny na získávání nových klientů. K tomu bude zapotřebí vysoce kvalifikovaný personál a komplexní spektrum nabízených služeb.

Domnívám se, že svým zaměřením a obsahem může být tato práce přínosná nejen pro auditorské a poradenské firmy ale také pro ostatní podnikatelské i nepodnikatelské subjekty. Může přispět ke zvýšení informovanosti odborné i laické veřejnosti o auditu, auditorské profesi a problematice s tím související a posloužit i jako studijní materiál pro studenty vysokých škol ekonomického zaměření.

Seznam použité literatury

Monografické publikace

1. KOVANICOVÁ, D. *Finační účetnictví světový koncept*. 3 aktualizované vydání. Praha: Polygon, 2002. ISBN 80-7273-062-2.
2. KRÁLÍČEK, V. *Auditing*. Praha: VŠE, 1997. ISBN 80-7079-812-2.
3. KRÁLÍČEK, V., MÜLLEROVÁ, L. *Auditing*. Praha: Bilance, 1998. ISBN 80-238-3692-7.
4. *Příručka mezinárodních auditorských standardů*. Mezinárodní federace účetních. Vydání 2006. ISBN 80-86679-05-5.

Seriálové publikace

5. *Auditor*. Komora auditorů České republiky, 1-10/2005, 1-10/2006. Praha: KAČR. ISSN 1210-9096.
6. *Prosperita*. 1-12/2006. Praha: RIX, 2006. Vychází měsíčně. ISSN 1213-6492.
7. KRÁLÍČEK, Vladimír. Současné postavení auditorů ve světě a v Česku. *Hospodářské noviny, auditorské služby*, 24.11.2005, roč. XLIX, č. 228, s. III. ISSN 0862-9587.
8. LANGR, Ladislav. Mezinárodní účetní standardy fenoménem letošního roku. *Hospodářské noviny, auditorské služby*, 24.11.2005, roč. XLIX, č. 228, s. II. ISSN 0862-9587.

Internetové zdroje

9. *Česká republika Home* [online]. c2007, poslední revize 15.5.2007 [cit. 15.5.2007]. <http://www.ey.com/global/content.nsf/Czech_Republic/Uvod>.
10. *Deloitte v České republice* [online]. c2007, poslední revize 15.5.2007 [cit. 15.5.2007]. <http://www.deloitte.com/dtt/section_home/0,1041,sid%253D12387,00.html>.
11. KAČR – Úvodní stránka [online]. c2007, poslední revize 15.5.2007 [cit. 15.5.2007]. <<http://www.kacr.cz/>>.
12. *KPMG Czech Republic Homepage* [online]. c2007, poslední revize 15.5.2007 [cit. 15.5.2007]. <<http://www.kpmg.cz/index.thtml/cz/about/>>.

13. *Ministerstvo financí ČR* [online]. c2007, poslední revize 15.5.2007 [cit. 15.5.2007]. <<http://www.mfcr.cz>>.
14. *PricewaterhouseCoopers Česká republika* [online]. c2007, poslední revize 15.5.2007 [cit. 15.3.2005]. <<http://www.pwc.com/cz/cze/about/main/index.html>>.

Ostatní zdroje a legislativa

15. *IAS, US GAAP a české účetní předpisy – podobnosti a rozdíly*. Praha: PricewaterhouseCoopers, 2004.
16. Zákon č. 254/2000/Sb., o auditorech.
17. Zákon č. 513/1991/Sb., Obchodní zákoník.
18. Zákon č. 563/1991/Sb., o účetnictví.

Seznam použitých zkratk

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants (Americký institut certifikovaných veřejných účetních)
CAP	Committee of Auditing Procedures (Výbor pro auditorské postupy)
CPA	Certified public accountant (Certifikovaný veřejný účetní)
ČÚP	České účetní předpisy
EEC	European economic community (Evropské hospodářské společenství)
FASB	Financial Accounting Standards Board (Výbor pro standardy finančního účetnictví)
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens (Evropská federace účetních)
(US) GAAP	(United States) Generally Accepted Accounting Principles (Všeobecně uznávané účetní zásady)
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board (Mezinárodní výbor pro auditorské standardy)
IAS	International Accounting Standards (Mezinárodní účetní standardy)
IASB	International Accounting Standards Board (Rada pro Mezinárodní účetní standardy)
IASC	International Accounting Standards Committee (Výbor pro mezinárodní účetní standardy)
IFAC	International Federation of Accountants (Mezinárodní federace účetních)
IFRS	International Financial Reporting Standards (Mezinárodní standardy účetního výkaznictví)
ISA	International Standards on Auditing (Mezinárodní auditorské standardy)
KAČR	Komora auditorů České republiky
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board (Americká Komise pro dohled nad auditem a firemním účetnictvím)
SEC	Security and Exchange Commission (Americká Komise pro burzy a cenné papíry)
SWOT	Strengths Weaknesses Opportunities Threats
WPO	Wirtschaftsprüferordnung (Auditorský řád)

Seznam tabulek

Tabulka 1: Vývoj struktury aktivních auditorů v letech 1993 – 2007*	39
Tabulka 2: Největší poradenské firmy dle celkové výše tržeb (rok 2005)	70
Graf 1: Vývoj struktury auditorské obce v letech 1993 – 2007*	40

Seznam příloh

Příloha 1: Podíl auditorských firem na 100 největších podnicích v ČR
Příloha 2: Dotazník pro zápis auditora
Příloha 3: Dotazník pro zápis auditorské společnosti

Přílohy

Příloha 1: Podíl auditorských firem na 100 největších podnicích v ČR (rok 2004)

Auditor	Počet firem	Součet tržeb firem (mld. Kč)
PwC	37	705,7
KPMG	22	362
Deloitte	12	321,3
Ernst&Young	12	272,6
BDO CS	6	53,19
Bednář Consulting	1	48,82
Audit Profesional	2	21,4
A&CE Auditoři a znalci	3	20,24
Vorlíčková & Leitner	1	16,54
Ivan Kučera	1	14,47

Zdroj: ČTK

DOTAZNÍK auditor

A. Údaje pro vedení seznamu auditorů dle zákona č. 254/2000 Sb. :		
1. Titul, jméno, příjmení:		
2. Rodné číslo:	3. Místo narození:	
4. Adresa trvalého bydliště:		
5. Adresa pro korespondenci :		
6. Prohlašuji, že auditorské služby budu poskytovat ve smyslu §13 odst. 1 zákona č. 254/2000 Sb. takto: (uveďte obchodní firmu, sídlo a č. osvědčení o zápisu do seznamu audit. spol./auditorů):		
a) svým jménem a na svůj účet		
.....		
b) jako společník auditorské společnosti jejím jménem a na její účet		
.....		
c) jako zaměstnanec auditorské společnosti jejím jménem a na její účet		
.....		
d) jako zaměstnanec auditora jeho jménem a na jeho účet		
.....		
B. Údaje ke zveřejnění nad rámec zákona č. 254/2000 Sb.:		
7. Telefon:	Mobil:	Fax:
8. Internet: E-mail:		www. stránky:
Souhlasím se zveřejněním těchto údajů v seznamu auditorů: ANO / NE*		
		Podpis auditora:
C. Údaje pro vnitřní potřebu KA ČR dle zákona č. 254/2000 Sb. (nezveřejňují se):		
9. Prohlašuji, že nepodnikám (s výjimkou činností uvedených v § 18, odst. 2 písm. a) až g) zákona a беру на vědomí ustanovení § 3 odst. 1 písm. e) a § 46 zákona č. 254/2000 Sb., o auditorech		

10. Prohlašuji (k § 3 odst. 1 písm. e), že:	
a) nemám uzavřený pracovní poměr k jiné než auditorské společnosti nebo k auditorovi*	
b) mám uzavřený pracovní poměr k jiné společnosti nebo osobě*	
11. Prohlašuji (k § 3 odst. 1 písm. b), že jsem plně způsobilý k právním úkonům a nikdy jsem nebyl úředně prohlášen za nezpůsobilého	
12. Zápisné ve výši 3000,- Kč zaplacen dne:	
Příspěvek na činnost ve výši 2900,- Kč/1450,- Kč zaplacen dne:	
Souhlasím se zpracováním těchto údajů pro vnitřní potřebu KA ČR.	
	Podpis auditora:
•	
Prohlašuji, že veškeré výše uvedené údaje v částech A až C odpovídají skutečnosti	
	Podpis auditora:

Vysvětlivky:

Ad*)- Nehodící se škrtněte

Zdroj: Komora auditorů České republiky

DOTAZNÍK auditorská společnost

1. Obchodní firma:		IČO:	
2. Sídlo firmy:			
3. Korespondenční adresa:			
4. Údaje ke zveřejnění nad rámec zákona č. 254/2000 Sb.			
Telefon:		Mobil:	
		Fax:	
E-mail:		www. stránky:	
Souhlasím se zveřejněním těchto údajů v seznamu auditorských společností: ANO/NE*			
		Podpis statutárního zástupce:	
5. Předmět podnikání:			
6. Jména společníků firmy, jejich rodná čísla (u auditorů též č.dekretu), adresy, výše podílu na hlasovacích právech dle společenské/zakladatelské smlouvy:			
7. Jména statutárních zástupců firmy, jejich rodná čísla (u auditorů též č. dekretu) a adresy:			
8. Jména zaměstnanců, kteří jsou zapsáni v seznamech KA ČR:			
9. Počet zaměstnanců auditorů:		Počet zaměstnanců asistentů:	
10. Pojištění z odpovědnosti za případné škody vzniklé výkonem auditorské profese uzavřeno dne:			
Název pojišťovny:		NEVYPLŇOVAT !	
Adresa pojišťovny:			
Pojistná částka:			

11. Zápisné ve výši 13000,-Kč uhrazeno dne: Příspěvek na činnost ve výši 15000,-Kč/7500,-Kč uhrazen dne:
Prohlašuji, že výše uvedené údaje odpovídají skutečnosti. V.....dne..... <div style="text-align: right;">..... jméno a podpis jednatele, resp. statutárního zástupce</div>

Vysvětlivky: Ad 16: Příspěvek na činnost: od 1.1.do 30.6. plná výše; od 1.7. do 31.12. poloviční výše

Zdroj: Komora auditorů České republiky